

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO GERAL E APLICADA
CENTRO DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

**A IMPORTÂNCIA DA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLADORIA
EM EMPRESA DO SISTEMA ELÉTRICO**

Autora: Marlene Zorzi

**Projeto Técnico apresentado à
Universidade Federal do Paraná para
obtenção de título de Especialização
em Gestão Empresarial.**

Orientador: Prof. Pedro Steiner Neto

**CURITIBA
2004**

AGRADECIMENTOS

A Deus pela força superior recebida, de ter saúde e vontade de vencer todos os obstáculos até aqui, nesta grande caminhada e missão que é a vida.

A minha família por ter compreendido e me incentivado para que eu pudesse participar deste curso.

Aqueles que tiveram a maior responsabilidade nesta tarefa, que são os: Especialistas; os Mestres e os Doutores, que compuseram com muita capacidade, maestria e domínio o corpo docente deste curso.

Em especial ao Profº Dr. Pedro Steiner Neto, que ministrou a disciplina Sistema de Informação e Processos Decisórios, coordenador do curso e com muita presteza foi o orientador de minha monografia.

SUMÁRIO

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	6
1.1 APRESENTAÇÃO	6
1.2 OBJETIVOS GERAIS	6
CAPÍTULO II – REVISÃO TEÓRICO EMPÍRICA	7
2.1 A CONTROLADORIA	7
2.1.1 A ESCOLHA DO MODELO DE GESTÃO EMPRESARIAL	9
2.1.2 A ORIGEM DA CONTROLADORIA	11
2.1.3 O QUE É A CONTROLADORIA: FUNDAMENTOS E ÁREAS DE ATUAÇÃO	12
2.1.4 CONTROLADORIA DE GESTÃO	13
2.1.5 CONTROLADORIA DITA COMO CONTABILIDADE GERENCIAL	14
2.2 - CONTABILIDADE GERENCIAL	16
2.2.1 CARACTERIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL	17
2.2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E A FUNÇÃO DE CRIAÇÃO DE VALOR	18
2.2.3 ÁREAS ABRANGIDAS PELA CONTABILIDADE GERENCIAL	20
2.2.4 FUNÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL	24
2.2.5 CONTABILIDADE FINANCEIRA X CONTABILIDADE GERENCIAL	26
2.2.6 DIFERENÇAS ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTABILIDADE FINANCEIRA	28
2.2.7 A CONTABILIDADE GERENCIAL E OS MÉTODOS MULTICRITERIAIS	30
2.2.8 A NECESSIDADE DE MEDIDAS NÃO-FINANCEIRAS NA CONTABILIDADE	33
2.2.9 A CONTABILIDADE GERENCIAL E AS INFORMAÇÕES SUBJETIVAS	35
2.2.10 MÉTODOS MULTICRITÉRIOS DE APOIO A TOMADA DE DECISÃO	37
2.3 - SISTEMA DE INFORMAÇÃO	40
2.3.1 CONTABILIDADE GERENCIAL E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO	41
2.3.2 NECESSIDADE DA INFORMAÇÃO	43
2.3.3 FUNDAMENTOS DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL	43
2.3.4 ABRANGÊNCIA DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO	45
2.3.5 INFORMAÇÃO GERENCIAL	45
2.3.6 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL	46
2.3.7 INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL	51
2.3.8 COMO A INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL AJUDA OS ADMINISTRADORES	52
2.4 - CRENÇAS E VALORES	52
2.5 - FILOSOFIA DE UMA EMPRESA	53
2.6 - A MISSÃO DE UMA EMPRESA	53
2.7 - PROPÓSITO BÁSICO	54
2.8 - CONCEITOS DE ACCOUNTABILITY	55
2.9 - O CONTROLLER E SUAS CARACTERÍSTICAS	56
2.9.1 O PAPEL DO CONTROLLER	56
2.9.2 AS PRINCIPAIS FUNÇÕES DO CONTROLLER	61
2.9.3 O CONTROLLER SUA VISÃO E QUALIDADES	62

2.9.4	QUANTO CUSTA UM CONTROLLER MENSALMENTE	63
2.9.5	FERRAMENTAS DE TRABALHO DO CONTROLLER.....	64
2.10	- CONTADOR GERENCIAL.....	66
CAPÍTULO III	- PROPOSTA	66
3.1	A IMPORTÂNCIA DO ENTUSIASMO.....	68
3.2	JUSTIFICATIVA PARA A CRIAÇÃO DE UMA ÁREA DE CONTROLADORIA	69
3.3	IMPLEMENTAÇÃO DE UM MODELO DE CONTROLADORIA.....	69
CAPÍTULO IV	- CONCLUSÃO.....	73
4.1	CONCLUSÕES	73
4.2	RECOMENDAÇÕES	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

1.1 APRESENTAÇÃO

Este trabalho irá demonstrar que, para uma empresa do setor de energia elétrica, ser competitiva e perene com todas as tribulações do mercado atual, ela não poderá tomar como base para suas decisões, apenas informações do passado através dos velhos registros contábeis. É preciso sim, de controles mais apurados e confiáveis, onde os gestores poderão utilizar estes controles com projeções, para auxílio em suas tomadas de decisão.

Com este intuito, este trabalho irá retratar em vários pontos a necessidade e a importância de se ter um setor de Controladoria dentro da empresa, direcionada totalmente para tomada de decisão. Neste sentido podemos perceber que a Controladoria não é apenas para controlar atos e fatos contábeis, mais sim para, controlar, planejar e principalmente auxiliar nas tomadas de decisão.

Segundo MOSIMANN (1999) o complexo mundo empresarial da atualidade formou-se com base no desenvolvimento das empresas e vem sofrendo modificações contínuas, às vezes com maior intensidade. Para enfrentar tais circunstâncias, as empresas precisam utilizar alguns conceitos e técnicas que possibilitem o controle de seu desempenho.

As empresas estabelecem formalmente um órgão com essa finalidade específica, com os mais diferentes nomes: Controladoria, Contadoria, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Contabilidade Geral, Diretoria de planejamento e Controle, Diretoria de Controle, Diretoria Financeira e outras. Apesar da diversidade de denominações, para efeito desta obra será adotado a denominação Controladoria, com isso irei demonstrar a importância da implantação de um sistema de controladoria em uma empresa do setor elétrico.

1.2 OBJETIVOS GERAIS

Subsidiar a gestão empresarial a melhorar o tráfego de informações, bem como a confiabilidade das mesmas, minimizar os custos e promover o market share, tendo visão de futuro com planejamento de curto, médio e longo prazo do mercado em que se situa, propondo até mesmo novos mercados.

CAPÍTULO II – REVISÃO TEÓRICO EMPÍRICA

2.1 CONTROLADORIA

A Controladoria serve como órgão de coordenação e controle de cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.

O papel da Controladoria no processo de gestão das empresas a princípio parece relativamente simples, uma vez detectada a necessidade do controle do desempenho empresarial. A Controladoria não controla tudo em uma empresa. A função de controlar tudo não parece ser exeqüível, sobretudo em se tratando de empresas amplamente descentralizada, com divisões atuando em todas as partes do mundo. Há necessidade de um arcabouço conceitual com origens em vários ramos do conhecimento humano para suplantar obstáculos tão difíceis para a consecução do controle empresarial. Para tanto as seguintes premissas devem ser obedecidas:

- a) Toda empresa deve possuir uma missão, que difere da missão de seus proprietários, considerados individualmente.
- b) A empresa necessita garantir a sua continuidade, para poder cumprir sua missão.

Para que uma empresa consiga sua perenidade, é preciso ter: competitividade, produtividade, qualidade além de, ter visão de futuro muita atenção com as mudanças externas principalmente da concorrência. É preciso conhecer as necessidades de seus clientes e a aceitação de seus produtos, com isso surge a necessidade de aprimorar suas informações, então estas empresas percebem que está na hora de implantar um sistema de Controladoria.

Porém é de conhecimento de todos que para implantação de qualquer sistema há um custo, que deve ser analisado com viabilidade, o custo benefício desta mudança. Para a implantação de uma Controladoria também há a necessidade de: tempo, planejamento e principalmente um bom suporte financeiro, que será o padrinho deste projeto.

Segundo (KANITZ, 1977), já na década de 60, usando quase sempre o termo Controlador, hoje é o Controller que o próprio Kanitz mencionou mais no final de sua obra. Ele diz que controlar processos é preocupação importante de inúmeras ciências. A Física, a Política e a psicologia, por exemplos, levam muito a sério o controle e o autocontrole da natureza, da sociedade e do ser humano. Kanitz, diz também que o controle e o autocontrole das organizações, departamento e pessoas ligadas ao ramo empresarial, tenha esse fins lucrativos ou não. Na verdade, o problema de controlar as instituições e seus componentes

está se agravando em marcha acelerada, graças, principalmente, a dois motivos:

- As empresas estão se tornando cada vez maiores, tanto em termos absolutos quanto em termos relativos. A percentagem do mercado dominado pelas 500 maiores empresas brasileiras, por exemplo, tem crescido sistematicamente mais do que o crescimento da economia do país nos últimos anos. É natural, portanto, que empresas maiores tenham problemas maiores a serem controlados;
- O mundo está mudando de maneira contínua mais rápida e imprevisivelmente. Se hoje temos alguma idéia do que controlar é como controlar, nada é possível afirmar em relação ao futuro imediato. Um súbito, e sempre possível, aumento no preço do petróleo, por exemplo, pode comprometer seriamente os orçamentos das empresas, tão penosamente aprovados na última reunião de diretoria. Confrontados com quadro tão fluido, compreende-se que os sistemas de controle rígidos e sistemáticos, freqüentes na década de 60 e nos primeiros anos da década de 70. Os sistemas de controle começam a se tornar obsoletos e improdutivos. Daí começaram a ser suplantados por sistemas mais flexíveis e menos estruturados.

Os novos sistemas são mais flexíveis e, no entanto tem a função primordial de zelar para que as coisas corram bem em termos de resultados finais. Essa atitude do controlador, isto é Controller entretanto não pode ser confundida com centralização de poder, poder autocrático, administração rígida etc. Simplesmente, a função da Controladoria não é apenas mais um instrumento de administração que a crescente complexidade das empresas exige em troca de um bom desempenho.

Na realidade, a necessidade e a conseqüente preocupação com o conceito de controle derivaram da descentralização empresarial e da delegação de poderes a centena de indivíduos em dezenas de departamentos. Em vez de centralizar todas as decisões, o presidente da empresa delega poderes - em troca do direito de ser informado periodicamente, de criticar as decisões tomadas e de estabelecer alguns parâmetros para decisões futuras. Como se vê, esse tipo de controle permite uma administração muito mais aberta, mais próxima dos problemas da empresa e, ainda mais, valoriza os elementos humanos que nela trabalham.

No decorrer deste trabalho iremos ver algumas vantagens, desvantagens e a viabilidade de uma implantação desta grandeza. Nas opiniões e sugestões de grandes autores, que através de suas obras bibliográficas mostram todas as informações que necessitamos para obter o sucesso de uma empresa com a implantação deste sistema.

2.1.1 A ESCOLHA DO MODELO DE GESTÃO EMPRESARIAL

(DAVID, 2000), diz que dificilmente uma empresa independente e jovem tem formatado o seu modelo de gestão, isso se deve a grande velocidade em que surgem novas técnicas e métodos de gerenciamento e a grande dificuldade de adaptação dos modelos americanos para o modelo brasileiro. O modelo brasileiro de "Gestão da Sobrevivência" das empresas conjugam sem medidas: Doses de ousadia empresarial, com estratégias de concorrências, elisão fiscal, incerteza no cenário político econômico e grande intervenção do patrimônio das empresas privadas.

Para se formatar um modelo de gestão, é necessário estar inserido favoravelmente como empresa no cenário econômico ou passar por uma reestruturação organizacional para se adotar um modelo.

Na escolha do modelo de gestão empresarial, deve o administrador procurar formatar um modelo que permita agregar valor aos processos e produtos, absorvendo os conceitos favoráveis da reengenharia, downsizing, gerência participativa, qualidade total, kamban kaizen e outras que possam auxiliar as empresas:

- Otimizar quantidade de recursos financeiros, pessoal e material;
- Absorver a capacidade de produção instalada;
- Utilizar a tecnologia da informação disponível com maior precisão e qualidade para obter-se um altíssimo giro operacional.

Isto é muito fácil, a ciência da administração dispõe de centenas de técnicas, já consagradas e estão em funcionamento nas empresas mais rentáveis do mundo. Os consultores empresariais têm a sua disposição as mais modernas tecnologias de informação, para ancorar qualquer modelo de gestão estratégica.

As grandes dificuldades estão fixas nas implementações dos planejamentos estratégicos. Os executivos mudam muito de idéia após aprovarem a execução de um projeto de reestruturação empresarial. Precisam conhecer inicialmente os princípios específicos do planejamento:

- Planejamento Participativo: É o planejamento da empresa e não da diretoria. Todos são chamados a participar, se envolver e se comprometer com as metas e resultados. O papel do controller é apenas de consolidar os planejamentos das áreas de produção, compras, vendas, contabilidade e finanças.
- Planejamento Coordenado: É o planejamento dirigido e coordenado pelo executivo de controle, que recebe apenas dos diretores as premissas básicas de vendas, lucros e investimentos, e então desenvolve os orçamentos

departamentais e submete ao crivo dos diretores. Se aprovado, é imediatamente convertido em planos táticos e de ação de execução por parte dos gerentes de departamentos.

- Planejamento Integrado: É o planejamento dos grandes empreendimentos. Tudo funciona de forma integrada e derivativa, cada processo inferindo nos processos posteriores. Só funciona em empresas departamentalizadas, reengenheiradas e praticantes do Kaizen.

Estes princípios de planejamento estratégico interagem com as filosofias do planejamento, a saber:

- Filosofia da Satisfação: É a filosofia que não mede esforços e nem custos para alcançar um mínimo de satisfação, mas não necessariamente excede-lo. É fazer suficientemente bem, mais não necessariamente tão bem quanto se possa. O nível em que se define a satisfação é aquele em que os diretores estão dispostos a fixar, sendo quase sempre o mínimo aceitável, sem grandes investimentos em tecnologias, informática, cursos e treinamentos etc.
- Filosofia da Otimização: É a filosofia em que o planejamento não é feito apenas para realizar algo suficientemente bem, mas para fazê-lo tão bem quanto possível. Caracteriza-se por mexidas profundas na estrutura de finanças, produção, administração e vendas. Sempre é precedida da reengenharia contábil-financeira e de processos. Utiliza-se muito de modelos econômicos denominados orçamentos e afere padrões suportáveis de custos e despesas por departamento e atribui metas permanentes de crescimento de produtividade e redução de custos e afere-as mensalmente, tomando as decisões de ajustes de curso.
- Filosofia da Adaptação: É a filosofia que parte do pressuposto que a maior necessidade de planejamento tem as empresas que mantêm em seus quadros gerentes ineficazes em suas pastas, porém estratégicos em sua importância para os processos. As vezes é denominado de homeostase, por procurar o equilíbrio interno entre necessidades de resultados positivos, gerentes incapazes e consultores hábeis para administrar estas necessidades planejando o possível sem se aprofundar nos pontos fracos, fixando-se apenas nos pontos fortes.

Mister se faz, na ocasião da contratação dos serviços de um consultor empresarial:

- Saber realmente o que se quer,
- Ande se que chegar,
- Quanto está disposto a pagar, gastar e investir nos processos.

Essa é a única forma de recuperar a saúde econômico-financeira das empresas,

voltar a crescer. Treinar e remunerando melhor seus colaboradores, e dar ao governo o justo imposto no tempo aprazado, sem reduzir o capital de giro, queimando gorduras.

Hoje a gestão dos empreendimentos é muito dinâmica. Os resultados do passado não são salvo condutos para novos resultados em um ambiente competitivo e globalizado. A solução dos problemas de gestão não depende de homens geniais, mas apenas de organizações e controles eficientes.

2.1.2 A ORIGEM DA CONTROLADORIA

Os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa, por várias razões:

Os contadores gerais e os administradores financeiros possuem, em função do cargo que ocupa, uma visão ampla da empresa, o que os torna capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais;

A controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Portanto, nada mais lógico do que escolher para o cargo de controlador uma pessoa que já está ligada à presidência, como acontece com os contadores e com os administradores financeiros;

As informações que chegam ao Controller são, predominante, de natureza quantitativa, e esses profissionais já estão familiarizados com os números.

Mas, controladoria não é apenas administrar o sistema contábil da empresa. Por isso os conhecimentos de contabilidade ou finanças não são mais suficientes para o desempenho da função de Controladoria. Atualmente o Controller se cerca de um verdadeiro batalhão de administradores organizacionais, psicológicos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que tem a tarefa de analisar e dirigir, à luz de cada um dos seus campos de conhecimento, um imenso volume de informações necessárias ao cumprimento da função de Controladoria. Estes profissionais que assessoram o Controller não se limitam às informações quantitativas. O psicólogo industrial, por exemplo, pode interpretar fenômenos antes que atinjam proporções e massa.

Assim, a função de Controller abre para os antigos contadores e administradores financeiros um campo de atuação muito mais amplo, dinâmico e interessante. Abrange praticamente toda a empresa e requer do Controller notáveis qualidades e conhecimentos. Para quem começa agora, a Controladoria é um campo de trabalho fascinante, porém difícil pela falta de tradição dessa função entre as empresas brasileiras de médio porte, também pela falta de instrumental teórico que permita a sua perfeita absorção pelo estudante.

Mesmo assim, é uma função onde há amplas possibilidades de trabalho criativo e não menos amplas possibilidades de remuneração.

2.1.3 O QUE É A CONTROLADORIA - FUNDAMENTOS E ÁREAS DE ATUAÇÃO

De acordo com (MOSSIMANN, 1999) a Controladoria é formado pelos departamentos econômicos, financeiro, contábil, envolvendo as atividades de planejamento, execução, controles e análises de performance da gestão.

A Controladoria além de manter em funcionamento os controles internos, atende a demanda crescente de mais eficiência e controles sobre:

- capital investido;
- os riscos do negócio;
- a carga tributária incidente em cada seguimento;
- os custos de produção, o giro de cada produto;
- valor agregado de cada produto, a qualidade do produto;
- market-share;
- as tendência e perspectivas de mercado;
- os lucros agregados aos sócios;
- capital de giro, os investimentos;
- a produtividade, a eficiência da produção;
- a ociosidade e as perdas;
- as vendas, os volumes;
- ponto de equilíbrio, índices de liquides, etc.;

A Controladoria dentro de sua programação funcional sistemática propicia a alta direção com controles rígidos, confiáveis, efetivos e constantes, informações exatas para a tomada de decisão nas empresas. Mantém a continuidade e a efetividade empresarial sustentada por decisões acertadas, tomando com base em seus controles estudos e recomendações a fim de sustentar e ampliar a área de atuação da empresa.

O Controller é a pessoa dotada de conhecimentos e capaz de estar a frente de seu departamento, com sua visão ampla e generalista, o controller influencia e assessora todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas e colocadas a disposição dos executivos para a tomada de decisões.

Elabora mensalmente relatórios complexos de análises da performance da gestão, por segmento, setor e produtos, recomendando e orientando quanto a execução dos processos de forma que salvguarde o capital atinja os objetivos corporativos e proporcione lucratividade efetiva.

A Controladoria quando organizada de forma departamental, é dividida em staff e setores, detendo autoridade científica sobre as matérias de organização, administração, contabilidade, orçamentos, planejamentos, custos e finanças. Nas empresas de médio porte, que é nosso objeto de trabalho, ela responde diretamente ao diretor geral ou ao proprietário.

Na Controladoria a autoridade é exercida de forma descentralizada, delegando o Controller o máximo do binômio Autoridade x Responsabilidade na execução das atividades técnicas e de supervisão, reservando para si toda a responsabilidade da coordenação, controles e integração corporativa dos diversos seguimentos administrativos, ainda dirige, gerência e controla os seguintes departamentos: a contabilidade, o planejamento, as finanças, o CPD, a auditoria interna, etc.

A Controladoria tem os seguintes papéis: objetivos, funções e instrumentos.

- a) Objetivos: promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômica e promover a integração das áreas.
- b) Funções: ser guardião das diretrizes do Modelo de Gestão, subsidiar o processo de gestão, avaliar o desempenho e gerir os sistemas de informações.
- c) Instrumentos: processo de gestão e sistema de informações.

2.1.4 CONTROLADORIA DE GESTÃO

A gestão da maioria das empresas que não possui Controladoria, apresenta um desfile de perdas e desperdícios diariamente, com as perdas, furtos, rejeitos, sobras e desperdícios são tantos, que surge certas questões que muitas vezes nós não conseguimos solucionar, como:

- Quanto à empresa esta deixando de vender todos os dias pôr não ter controles sobre os estoques, não saber formar preços, e não acompanhar a concorrência;
- Quanto à empresa perde diariamente em imposto pagos erroneamente;
- Quanto à empresa esta deixando de vender todos os dias por não ter controles sobre os estoques, não saber formar preços e não acompanhar a concorrência;
- Quanto à empresa perde diariamente em impostos pagos erroneamente;
- Quanto à empresa deixa de receber dos clientes inadimplentes e não faz nada;
- Quanto à empresa perde com ações trabalhistas, movidas por seus ex-funcionários, por não cumprir as normas trabalhistas em vigor;
- Qual é a capacidade de produção instalada e a ociosidade real;
- Qual é a data que os balanços mensais estão a disposição dos sócios;
- Quanto a sua empresa perde diariamente nos processos de produção, armazenagens e logística de distribuição;

- Qual é o custo financeiro do capital de giro que remunera o capital de terceiros;
- Quanto os sócios lucraram e receberam de dividendos no ano passado;
- Provavelmente você não saberá me responder o quanto isto lhe custa diariamente. O pior você nunca se livrará destes custos. Então me diga. Porque não controla-los e passar a lucrar com eles.

2.1.5 CONTROLADORIA DITA COMO CONTABILIDADE GERENCIAL

De acordo com CREPALDI (1998) a ampliação do leque dos usuários potenciais da contabilidade decorre da necessidade de uma empresa evidenciar suas realizações para sociedade em sua totalidade. Antigamente, a contabilidade tinha por objetivo informar ao dono qual foi o lucro obtido numa empreitada comercial. No capitalismo moderno, isso somente não é suficiente. Os sindicatos precisam saber qual a capacidade de pagamento de salários, o governo demanda a agregação de riquezas à economia e a capacidade de pagamento de impostos, os ambientalistas exigem conhecer a contribuição para o meio ambiente, os credores querem calcular o nível de endividamento e a possibilidade de pagamento das dívidas, os gerentes das empresas precisam de informação para subsidiar o processo decisório e reduzir as incertezas, e assim por diante.

Diante deste quadro, pode-se afirmar que o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informação para as organizações.

A contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da contabilidade tornou-se ainda mais importante nas complexas economias modernas. Uma vez que os recursos são escassos, temos que escolher entre as melhores alternativas, e para identificá-las são necessário os dados contábeis.

Em sentido amplo, a contabilidade trata da coleta, apresentação e interpretação dos fatores econômicos. Usam-se os termos *contabilidade gerencial* para descrever essa atividade dentro da organização e *contabilidade financeira* quando a organização presta informações a terceiros.

Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerências. É voltado para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

A contabilidade de custos, cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar

duas funções muito importantes na Contabilidade Gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para tomada de decisões. É hoje talvez, a área mais valorizada no Brasil e no mundo. Tornou-se muito importante com a redução da taxa de inflação e a abertura econômica aos produtos estrangeiros. Fornece importantes informações de preços das empresas.

No que diz respeito à função administrativa de controle, a função da Contabilidade de Custos é fornecer informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões e, a seguir acompanhar o efetivamente acontecido com os valores previstos. Este tipo de custeamento é chamado de Custeio-Padrão; tem um papel muito importante no sentido de detectar ineficiência ou desperdícios nas atividades produtivas.

A característica de controle da função financeira é conhecida como contabilidade administrativa. Contabilidade administrativa é o preparo de relatórios usados pela administração para tomadas de decisões internas, inclusive custos, preços, orçamentos de capital, avaliação de desempenho, ponto de equilíbrio (venda necessária para cobrir os custos), formação de preço de transferência (formação de preço de bens e serviços que são transferidos entre departamentos) e análise da taxa de retorno. A contabilidade administrativa baseia-se fortemente na informação histórica gerada pela contabilidade financeira, mas a diferença entre elas é que a contabilidade administrativa é orientada para o futuro (tomada de decisão que assegurem o desempenho dos exercícios futuros).

As empresas utilizam as informações para comunicar as atividades em parte da organização aos responsáveis pelas decisões em outra parte. Entretanto as informações fazem mais que simplesmente comunicar. O tipo de informação comunicada provocam ações que determinam o desempenho da empresa.

O contador gerencial deve esforçar-se para assegurar que a administração tome as melhores estratégias para o longo prazo. O desafio é propiciar informações úteis e relevantes que facilitarão encontrar as respostas certas para as questões fundamentais, em toda a empresa, com um enfoque constante sobre o que deve ser feito de imediato e mais tarde. É necessário que os contadores gerências ultrapassem a informação contábil para serem proativos no fornecimento, para suas equipes de administração, de dados pertinentes e oportunos sobre essas questões empresariais mais amplas.

A contabilidade de custos está afundando as empresas. Se quisermos nos manter competitivos, temos que mudar nossos sistemas de custos. A maioria das grandes empresas parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao ambiente competitivo de hoje; os métodos que empregam para apropriar custos entre seus muitos produtos são irremediavelmente obsoletos.

De modo muito simples, uma informação exata de custos pode proporcionar vantagens competitiva a uma empresa.

Sempre que ocorre uma mudança aguda e descontínua nos termos subjacentes de concorrências, as empresas precisam reconsiderar como as informações provocam ações que dão forma a seu desempenho. Quando são provocadas por informações que não mais se ajustam aos termos de concorrência do mercado, as ações provavelmente prejudicam o desempenho da empresa a longo prazo. Ações para contrair os gastos com treinamento podem melhorar o desempenho se o baixo custo for vital para a competitividade, mais poderão prejudicá-lo mais tarde, se a satisfação dos clientes se tornarem vital para a competitividade.

Com os sistemas de contabilidade gerencial informando custos dos produtos altamente imprecisos e proporcionando metas enganosas de produtividade e eficiência, as grandes corporações descentralizadas tornaram-se vulneráveis aos competidores menores e mais focalizados. Sistemas contábeis ineficazes podem impedir as empresas de alcançar ganhos pela integração vertical e diversificação.

As informações gerências contábeis não são relevantes para os atuais termos de concorrência. Na verdade, em meados dos anos 80, era evidente que, segundo KAPLAN:

As informações gerências contábeis, movidas pelos procedimentos e pelo ciclo do sistema de relatórios financeiros da organização, são demasiado tardias, agregadas e distorcidas para terem relevância para as decisões de planejamento e controle dos gerentes.

As ações provocadas por informações gerências contábeis têm prejudicado a competitividade em longo prazo de inúmeras empresas nos últimos anos. Está na hora de as empresas americanas - e, em particular, seus gerentes - começarem a basear suas decisões em informações realmente úteis e deixarem de depender de informações contábeis que as afastam de um curso competitivo. É preciso que avaliemos estas considerações na realidade empresarial brasileira.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

PADOVEZE (2000, p. 23-24) fala que a contabilidade gerencial é hoje um dos seguimentos da ciência contábil, talvez o primeiro, em que se verificam os maiores esforços de pesquisa em todo mundo. Apesar disso, muitos acadêmicos, segundo PADOVEZE (apud MCLEAN, 1988) "aceitam o fato de que não existe uma teoria unificada para Contabilidade Gerencial. Muitos chegam a entender que Contabilidade Gerencial não passa de uma coleção de técnicas tomadas emprestadas de outras disciplinas correlatas".

Apesar de a Contabilidade Gerencial utilizar-se de temas e outras disciplinas, ela se

caracteriza por ser uma área contábil autônoma, pelo tratamento dado à informação contábil, enfocando planejamento, controle e tomada de decisão, e por seu caráter integrativo dentro de um sistema de informação contábil.

Entendemos que o caráter integrativo é que traz a identidade para a disciplina. Enquanto em outros seguimentos da ciência contábil os temas são tratados e analisados de forma isolada, na Contabilidade Gerencial todos os temas são tratados dentro de um conjunto único, e toda a integração necessária à informação contábil é conseguida.

Apesar de muitos teóricos considerarem que a Contabilidade Gerencial é essencialmente para a tomada de decisão, entendemos que devemos ter também uma estrutura de informações operacionais e repetitivas, que possibilitem auxílio permanente a todo o ciclo administrativo de execução e controle.

Dessa forma, este livro foi desenvolvido com o objetivo de apresentar a Contabilidade Gerencial de maneira a entender aos seguintes aspectos:

1. Definir a área de abrangências da Contabilidade Gerencial;
2. Apresentar os conceitos fundamentais de cada tema constante da área de abrangências da disciplina;
3. Indicar como os temas devem ser inseridos num sistema de informação contábil para torná-lo gerencial.

2.2.1 CARACTERIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Segundo IUDÍCIBUS (apud PADOVEZE, 2000 p. 27-30):

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Robert N. Anthony, considerado por muitos como um dos precursores da disciplina Contabilidade Gerencial, é bastante sintético em sua caracterização da disciplina: "A Contabilidade Gerencial, que constitui o foco deste livro, preocupa-se com a informação contábil útil à administração."

Segundo a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, através de seu relatório número 1 A, "Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos".

2.2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E A FUNÇÃO DE CRIAÇÃO DE VALOR

O atual foco das pesquisas sobre a missão das entidades empresariais está centrado no conceito de criação de valor, associando dentro do mesmo escopo o processo de informação gerado pela contabilidade para que as entidades possam cumprir adequadamente sua missão.

Segundo PADOVEZE (apud ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG, 1997, p. 14), eles iniciam seu trabalho mais recente com este conceito dizendo: "Contabilidade Gerencial - Informação que cria valor - Sistemas contábeis gerenciais efetivos podem criar valor considerável, pelo fornecimento de informações apuradas e oportunas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações de hoje".

O atual estágio da Contabilidade Gerencial, que abarca todos os estágios evolutivos anteriores, centra-se no processo de criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos empresariais. Essa função-objetivo está declarada no Relatório Revisado de março de 1998, emitido pelo comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants - IFAC), sobre os Conceitos de Contabilidade Gerencial.

Apresentamos a seguir os principais tópicos relacionados com o tema de geração ou criação de valor, partindo da apresentação dos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, de acordo com a IFAC.

Evolução e mudança na Contabilidade Gerencial segundo a IFAC:

O campo da atividade organizacional abarcado pela Contabilidade Gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis:

- Estágio I: Antes de 1950, o foco era na determinação do custo de controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio II: Por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- Estágio III: Por volta de 1985, a intenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos;
- Estágio IV: Por volta de 1995, a atenção foi mudado para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

Cada estágio da evolução representa adaptação para um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam, pela absorção, reforma, e adição aos focos e tecnologias utilizadas anteriormente. Cada estágio é uma combinação do velho e do novo, com o velho sendo reformado para ajustar-se com o novo em combinação a um novo conjunto de condições para o ambiente gerencial. A Contabilidade Gerencial atual refere-se ao produto do processo de evolução cobrindo os quatro estágios. (IFAC, parágrafos 9 e 15).

Nos estágios 3 e 4, ela (a Contabilidade Gerencial) é vista como uma parte integral do processo de gestão, com informações sendo disponibilizadas em tempo real diretamente para a administração, e com a distinção entre administração de apoio e linha sendo progressivamente embaçada. O foco do uso dos recursos (incluindo a informação) para criar valor é uma parte integral do processo gerencial nas organizações (IFAC, parágrafo 19). Nos estágios 3 e 4, a informação é vista como um recurso organizacional, juntamente com outros recursos organizacionais; o foco agora, contudo, é na redução das perdas e desperdícios desses recursos (tanto em termos reais como financeiros) e em conservar ou alavancar seu uso na geração ou criação de valor. (IFAC, parágrafo 17).

A Contabilidade Gerencial, como uma parte integral do processo de gestão, adiciona valor distintivamente pela investigação contínua sobre a efetividade da utilização dos recursos pelas organizações – na criação de valor para os acionistas, clientes e outros credores (IFAC, parágrafo 29).

A função-objetivo da Contabilidade Gerencial de criação de valor para os acionistas é um conceito objetivo, pois pode ser mensurado economicamente. A criação do valor para o acionista centra-se na geração do lucro empresarial, que, por sua vez, é transferido para os proprietários da entidade, que genericamente estamos denominando de acionistas. O pequeno e simples exemplo, sobre objetivo de finanças com a abertura de uma empresa, de ROSS, WESTERFIELD e JAFFE ilustra bem a questão: No linguajar financeiro, seria feito um investimento em ativos, tais como estoques, máquinas, terrenos e mão-de-obra. O dinheiro aplicado em ativos deve ser contrabalançado por uma quantia idêntica de dinheiro gerado por algum financiamento. Quando começar a vender, sua empresa irá gerar dinheiro. Essa é a base da criação de valor (grifo nosso). A finalidade da empresa é criar valor para o seu proprietário. O valor está refletido no modelo básico da empresa, representado pelo seu balanço patrimonial.

Assim, o conceito de criação (ou adição) de valor na Contabilidade Gerencial, como em finanças, está ligado ao processo de geração de lucro para os acionistas.

Dentro desses pontos referenciais, a Controladoria, no exercício da função contábil gerencial, pode monitorar adequadamente o processo de geração de valor dentro da empresa, por meio da:

- adoção dos conceitos adequados de mensuração do lucro empresarial, que, em nosso entendimento, são derivados do conceito de lucro econômico;
- apoio às atividades operacionais no processo de geração de valor, por meio do

sistema de informação contábil gerencial.

A Controladoria, por meio do sistema contábil gerencial, que incorpora os conceitos de lucro econômico, dá as condições à empresa de avaliar todo o processo de geração ou criação de valor (geração de lucro para os acionistas). Outrossim, considerando que, para exercer as funções de Controladoria, são necessários recurso interno, deve ser sempre avaliada à luz dos benefícios gerados. Dessa maneira, cabe ao controlador, e à empresa, avaliar o exercício da função de Controladoria dentro da relação custos versus benefício da produção de informação, como qualquer sistema informacional existente dentro da empresa.

2.2.3 ÁREAS ABRANGIDAS PELA CONTABILIDADE GERENCIAL

Tendo em vista que uma organização é estruturada de forma hierárquica, a Contabilidade Gerencial deve suprir, através do sistema de informação contábil gerencial, todas as áreas da companhia. Como cada nível de administração dentro da empresa utiliza a informação contábil de maneira diversa, cada qual com um nível de agregação diferente, o sistema de informação contábil gerencial deverá providenciar que a informação contábil seja trabalhada de forma específica para cada segmento hierárquico da companhia.

Dentro desse fundamento, a Contabilidade Gerencial deverá atender a todos os seguimentos hierárquicos da empresa, e isso se flete na forma de utilização da informação contábil. Assim, teremos um bloco de informações que suprirão a alta administração da companhia, que denominamos de **gerenciamento contábil global**, objetivando canalizar informações que sejam apresentadas de forma sintética, em grandes agregados, com a finalidade de controlar e planejar a empresa dentro de uma visão de conjunto.

Teremos um segundo bloco de informação que suprirão a média administração, ou, caso necessário, os segmentos que a empresa definiu em termos de divisões ou linhas de produtos. São informações para canalizar os conceitos de contabilidade por responsabilidade. Denominamos esse seguimento de **gerenciamento contábil setorial**.

Finalmente, um terceiro bloco de informações para gerenciar cada um dos produtos da companhia, de forma isolada. Denominamos esse seguimento da Contabilidade Gerencial, de **gerenciamento contábil específico**. São informações que descem a um grau maior de detalhamento, a nível operacional.

Para todos esses seguimentos serão trabalhadas informações para planejamento estratégico e orçamentário, já que o segundo fundamento da Contabilidade Gerencial é seu enfoque para o futuro. Assim, áreas fundamentais do sistema de informação contábil são os **orçamentos e projeções**.

Na conjuntura empresarial atual, além das empresas buscarem sua sobrevivência,

que já não é uma tarefa das muitas fáceis, busca-se também a melhor forma de planejar e controlar suas operações para assim chegar a eficácia com muita eficiência.

Segundo NAKAGAWA (apud CATELLI, 1972), "independente dos principais objetivos a que se propõe operar uma empresa, haverá sempre a preocupação com o bom andamento de suas atividades, com a utilização dos recursos de forma mais eficiente e econômica, a fim de que a mesma possa operar sem desajuste dos recursos, evitando, ao máximo possível, problemas econômicos, humanos, sociais etc.".

A afirmação acima de que "haverá sempre a preocupação com o bom andamento de suas atividades, com a utilização dos recursos de forma mais eficiente e econômica" implica falar de eficácia empresarial.

Segundo NAKAGAWA (apud GEORGOPOULOS & TANNEMBAUM, 1957), eficácia é o grau com que uma organização, como sistema social, atinge seus objetivos, sem debilitar seus meios e recursos, e sem submeter seus membros a uma inadequada pressão. As conclusões apresentadas por MARCOVITCH (1972), quanto às noções de eficácia, são, também, muito construtivas:

- a) A noção de eficácia é multidimensional e inclui, entre outras, as noções de produtividade e eficiência.
- b) Esta medida contém a preocupação de ver o homem - membro da organização - não exclusivamente como um meio de produção que deve ser mais bem aproveitado, mas como um fim, isto é, ele deve produzir num ambiente desprovido de excesso de tensões e conflitos, de tal forma que passa ter uma vida psíquica saudável, o que implicará maior êxito da organização.
- c) Finalmente, esta noção leva em conta não só a estrutura interna da organização, como também o ambiente no qual a organização opera, o que nenhuma das duas outras medidas de êxito organizacional - a produtividade e a eficiência - consideravam.

Para as finalidades deste livro, a eficácia está associada diretamente com a idéia de "resultado" e "produto" decorrentes da atividade principal de uma empresa, a realização de suas metas e objetivos com vistas ao atingimento do que ela considera sua missão e propósito.

A eficácia surge da comparação entre os "resultados" desejados (planejados) e os "resultados" realmente obtidos; por conseguinte, é uma preocupação relacionada não só com a área de preparação, como também de execução de planos operacionais.

PEREZ JUNIOR (1995), fala que a atual competitividade dos negócios e as constantes mudanças nos diversos ambientes das empresas exigem a maximização do

desempenho e do controle empresarial. Neste sentido, a Controladoria exerce papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informação que permita integrar as várias funções e especialidades.

Para facilitar o entendimento do processo de planejamento e controle de uma empresa, a Controladoria desenvolveu a visão do modelo de gestão. Através do modelo de gestão, podemos identificar a razão de ser uma organização e contribuir para a eficiência e eficácia de suas operações, assegurando sua continuidade no negócio e geração de resultados e empregos.

Podemos definir **Eficiência e Eficácia** como:

Eficiência: Fazer bem feita alguma coisa. Fazer adequadamente um trabalho.

Eficácia: Grau em que são satisfeitas as expectativas de resultado. Cumprimento da missão.

QUADRO 1 – COMPARATIVO ENTRE EFICIÊNCIA E EFICÁCIA

Eficiente	Eficaz
Faz as coisas de maneira certa	Faz coisas certas
Resolve problemas	Produz alternativas criativas
Cuida dos recursos	Otimiza os resultados
Cumprir seu dever	Obtém resultados
Reduz custos	Aumenta lucros

O termo gestão deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração. Administra é planejar, organizar, digirir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo. Segundo Catelli, gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos.

O modelo de gestão apresenta os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões e controle. É preciso mencionar que uma entidade não tem como finalidade somente maximizar seus resultados, mas um elencos de finalidades, como: melhoria da produtividade, satisfação de seus clientes, responsabilidade pública, desenvolvimento de recursos humanos etc. a empresa, porém, deverá cumprir sua missão para garantir sua continuidade.

De acordo com NAKAGAWA (1993, p.9-10), a eficácia é atualmente um dos termos mais usados nas empresas, entre gestores e estudiosos. É um conceito complexo e, no dia-a-dia, é utilizado como se consubstanciasse todos os aspectos benéficos e positivos para as empresas, tornando praticamente dispensável qualquer explicação adicional sobre o assunto

eventualmente em pauta. Em nosso entendimento, a eficácia de uma organização realiza-se pelo cumprimento de sua missão e, pela garantia de sua missão e, concomitantemente, pela garantia de sua sobrevivência. Existem níveis de eficácia, o que implica considerara necessidade de sua otimização. Por outro lado, o cumprimento da missão e a continuidade da empresa dependem de sua interação com o ambiente onde atua satisfação dos clientes, funcionários, acionistas, comunidade, governo etc. logo, a otimização da eficácia depende da implementação de ações sinérgicas que tanto favoreçam a empresa, como às entidades que compõem o ambiente, como as que promovem a produtividade, eficiência, adaptabilidade do processo decisório, desenvolvimento etc. a avaliação da eficácia, considerando-se as diferenças entre a natureza e o impacto desses diferentes fatores, é praticamente impossível; todavia, pode-se perceber sua influência do formação do resultado econômico/lucro. De fato, se atualmente com relação ao momento anterior a empresa está mais produtiva, ou eficiente, ou promoveu seu desenvolvimento tecnológico, ou de um melhor modelo e processo de gestão etc., fatalmente seu resultado econômico será maior. Pode-se, assim, considerar que o resultado econômico/lucro é o melhor indicador da eficácia da empresa.

Nestas condições, a otimização da eficácia tem que ser fundamentada na otimização do resultado da empresa, o qual, por sua vez, depende dos departamentos, estes das atividades que os compõem e, finalmente, as atividades dos eventos/transações realizadas. Assim, a otimização do resultado da empresa depende da otimização do resultado de cada transação, compra, venda, produção, estocagem, captação, aplicação etc.

Com base nisso, o modelo ideal de gestão deveria atender aos seguintes requisitos, com obtenção do:

- **RESULTADO CORRETO:** através de um modelo de mensuração que permita avaliar com correção o impacto econômico de cada transação, refletindo adequadamente as ocorrências físico-operacionais;
- **RESULTADO ÓTIMO:** através do estabelecimento de modelo de decisão para cada evento que torne possível a caracterização da alternativa otimizadora de cada decisão, considerando o modelo da apuração do resultado correto;
- **RESULTADO ASSEGURADO:** através da implementação de modelo de gestão que assegure a plena utilização das potencialidades dos gestores, objetivando a obtenção do resultado ótimo; e
- **RESULTADO EFETIVADO:** através de um modelo de informação/comunicação oportuno, confiável e útil que garanta o apoio requerido aos gestores para a efetivação dos resultados objetivados.

2.2.4 FUNÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

De acordo com ATKINSON (2000 p. 45-46), a informação gerencial contábil de várias funções organizacionais diferentes - controle operacional, custeio do produto e do cliente, controle administrativo e controle estratégico - como mostrado no Quadro 2.

QUADRO 2 - FUNÇÃO DA INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL

Controle operacional - fornece informação (feedback) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.
Custeio do produto e do cliente - Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
Controle administrativo - Fornece informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
Controle estratégico - Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

Dependendo do nível organizacional, a demanda pela informação gerencial contábil é diferente. Ao nível de operador (linha de frente), onde a matéria-prima ou as peças adquiridas são convertidas em produtos acabados e onde os serviços são executados para os clientes, primariamente, informação é necessária para controlar e melhorar as operações. A informação é desagregada e freqüente; ela é mais física que financeira e econômica. À medida que se sabe na empresa, os gerentes intermediários supervisionam o trabalho e tomam decisões sobre recursos físicos e financeiros, produtos, serviços e clientes. Esses gerentes podem receber informação gerencial contábil com menor freqüência e maior grau de agregação. Eles usam para receber sinais de alerta sobre aspectos operacionais que estão diferentes das expectativas. Os gerentes intermediários, também, usam a informação gerencial contábil para ajudá-los na elaboração de melhores planos e nas decisões.

Os executivos dos mais altos níveis da empresa recebem informação gerencial contábil que resume as transações e eventos que ocorrem com cada operador, cliente e níveis departamentais; eles usam essa informação para apoiar decisões que tem consequências em longo prazo para a empresa. Normalmente, os executivos recebem a informação gerencial contábil com menor freqüência, já que a utilizam para decisões estratégicas, em vez de usarem-na para decisões operacionais. Historicamente, os executivos de nível sênior têm usado a informação financeira, quase que exclusivamente, para avaliar os efeitos de eventos econômicos globais sobre toda a empresa.

Recentemente, entretanto, executivos seniores, tipo Barry Beck, monitoram um conjunto maior de indicadores balanceados que inclui muito mais informações não financeiras, particularmente, sobre os seguintes fatores:

- a) Clientes e mercados;
- b) Inovações em produtos e serviços;
- c) Qualidade total, tempo de processamento, e custos dos processos internos críticos;
- d) Capacidade dos funcionários e dos sistemas da empresa.

Esse cartão de desempenho do negócio, o *scorecard*, capacita os executivos seniores a não só monitorar o desempenho passado, como também a entender os direcionadores do desempenho futuro.

Do exemplo da concessionária de automóveis, podemos ver que os contadores gerenciais devem adequar o conteúdo e a frequência da informação gerencial contábil para as diferentes tarefas executadas pelos funcionários, gerentes e executivos, em cada nível da empresa.

Os contadores gerenciais não podem esperar que um único conjunto padronizado de relatórios vá atender a todas as necessidades dos funcionários e dos gerentes. Essa necessidade de adequar a informação gerencial contábil para cada tipo de cliente, ou seja, funcionários e gerentes, em termos de decisão, aprendizagem e controle.

2.2.5 CONTABILIDADE FINANCEIRA X CONTABILIDADE GERENCIAL

De acordo com CREPALDI (1998) uma empresa existe, entre outros objetivos, para aumentar a riqueza de seus proprietários. A administração cuida em determinar que produtos e serviços são necessários e em colocá-los nas mãos dos consumidores. A administração financeira lida com decisões sobre planejamento a fim de atingir o objetivo de maximizar a riqueza dos proprietários. Como as finanças estão envolvidas em todos os aspectos operacionais da empresa, os gerentes não financeiros, como os gerentes financeiros, não podem efetivar suas obrigações sem informações financeiras.

Segundo KANITZ (1977) existe ainda muita confusão com respeito à real natureza das funções do Controller e do administrador financeiro. Até certo ponto isso é concebível, visto que em muitas empresas as duas funções são exercidas pela mesma pessoa. Segundo um estudo da American Management Association estas duas funções são efetivamente separadas para empresas com mais de 6 mil funcionários e onde é impossível à mesma pessoa acumular os dois cargos. E é recomendável iniciar os estudos de organização, assim como a preparação psicológica do administrador financeiro no sentido de abrir mão do cargo de Controller, bem antes desse número de funcionários ser atingido.

O professor Ruy Aguiar da Silva Leme, no seu livro *Controles da Produção*, Apresenta um esquema interessante que permite visualizar as diferenças entre Controller e administrador financeiro:

TABELA 1 - DIFERENÇAS ENTRE CONTROLLER E ADMINISTRADOR FINANCEIRO

Característica	Controller	Administrador Financeiro
Função Principal	Controle	Custódia
Posição no Organograma	Assessoria	Linha (Executa)
Relações	Interna	Externa
Horizonte de Planejamento	Média 1 a 5 anos	Custo 1 mês a 2 anos
Orçamento	Operacional	Caixa
Responsável	Rentabilidade	Liquidez

O conhecimento financeiro auxilia no planejamento, na solução de problemas e nas tomadas de decisão. As finanças fornecem um mapa com números e análises que o ajudam e desempenhar bem suas funções. Além disso, é preciso conhecer contabilidade e finanças para entender os relatórios financeiros preparados por outros seguimentos da organização.

As finanças fornecem um meio de ligação que facilita a comunicação entre os diferentes departamento. Por exemplo, o orçamento comunica os objetivos globais aos gerentes de departamento, de modo que eles saibam o que se espera deles; ele também fornece indicação de como cada departamento pode conduzir suas atividades. O mais importante é que você, como gerente de departamento, tem de apresentar fortes justificativas à administração superior, para fazer dotações orçamentárias.

As finanças usam informações contas para tomar decisões relativas as receitas as receitas e ou uso de fundos para atingir os objetivos da empresa. A Contabilidade geralmente divide-se em duas categorias: a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Administrativa. A Contabilidade Financeira registra a historia financeira da empresa e tida como a criação de relatório para usuário externos tais como acionistas e credores. A Contabilidade Administrativa com informações embora financeiras porém úteis para se tomar melhores decisões relativas ao futuro.

De acordo com IUDÍCIBUS (1993), o ponto de *ruptura* entre os dois grandes ramos da contabilidade não é tão fácil de ser discernido. Certos relatórios, cúpula do processo contábil-financeiro. Tais como o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados e a Demonstração de fontes e Uso de Capital de Giro Liquido, representam de certa forma, a fronteira entre contabilidade financeira e gerencial.

Não se pode afirmar, todavia, que tais peças contábeis, apenas por serem o último degrau ou a súmula do processo de contabilidade financeira, e por servirem preponderadamente aos interessados externos a empresa (bancos, agências governamentais e mesmo acionistas desligados da gerência), não sejam importantes, pelo menos como ponto de partida, para a contabilidade gerencial e para a administração. Sê-lo-ão à medida que sirvam como indicador válido do desempenho, mesmo que em largos

traços, da empresa, e desde que possam ser utilizados no modelo previsional da gerência.

A análise financeira e a de balanço, por exemplo, tanto pode servir para o emprestador de dinheiro na avaliação da segurança do retorno do empréstimo ou financiamento como para a gerência na avaliação de tendência da empresa. Provavelmente ambas se utilizarão de um bom número de índices calculados da mesma forma, com ênfases diferenciados.

A contabilidade de custos, por sua vez, e todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a planejamento empresarial, a fornecimentos de informes contábeis e financeiros para decisão de cursos de ação alternativos recaem, sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial. Decisões do ultimo tipo, como fabricar ou comprar, substituição de equipamentos, expansão de planta, redução ou aumento de volume, combinação de produtos etc., requerem informações contábeis (além das de outras disciplinas) que não são facilmente encontradas nos registros da contabilidade financeira. Na melhor das hipóteses, requerem um esforço extra de classificação, agregação e refinamento para poderem ser utilizadas em tais decisões.

A contabilidade financeira e a contabilidade administrativa teriam melhores denominações se fossem chamadas, respectivamente, de contabilidade externa e contabilidade interna. A "contabilidade financeira" enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para usuários externos, como, por exemplo, bancos e o publico investidor. A "contabilidade administrativa" enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para seus usuários internos, como os presidentes, os reitores e os chefes de equipes médicas.

Devemos ter sempre em mente que o mesmo sistema contábil básico compila os dados essenciais para a contabilidade financeira e para a contabilidade administrativa. Além do mais, forças externas (por exemplo, as autoridades do imposto de renda e órgãos normativos, como a Comissão de Valores Imobiliários dos Estrados Unidos e a Comissão do Sistema de Saúde da Califórnia) quase sempre limitam as escolhas dos métodos contábeis pela administração. As organizações muitas vezes carregam o peso de um sistema criado em resposta às exigências legais de parte externas. Em suma, muitos sistemas em funcionamento estão voltados basicamente para usuários externos, e não internos.

É a contabilidade financeira que se preocupa com a manutenção dos registros contábeis (históricos) e a preparação de relatórios externos conforme princípios contábeis geralmente aceitos. Contrasta com o conceito de "contabilidade gerencial".

Já a contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que, servindo-se dos próprios instrumentos de levantamento e interpretação dos dados quantitativos da empresa, pode

informar, orientar e guiar a administração para que possa efetuar as alternativas de gestão e tomar as decisões de modo mais conveniente. Seus objetivos são essencialmente dois:

- a) Preparar e interpretar as informações destinadas à administração da empresa e orientar as futuras alternativas e decisões (planificação).
- b) Proporcionar à administração a visão exata da gestão e o controle assíduo de seu desenvolvimento com base nas decisões tomadas anteriormente (controle e supervisão).

2.2.6 DIFERENÇAS ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTABILIDADE FINANCEIRA

Contabilidade financeira lida com a elaboração e a comunicação de informações econômicas de uma empresa dirigida a uma clientela externa: acionistas, credores (bancos, debenturistas e fornecedores), entidades reguladoras e autoridade governamentais tributárias. A informação contábil financeira comunica aos agentes externos as consequências das decisões e das melhorias dos processos executadas por administradores e funcionários. O processo contábil - financeiro está restrito aos requisitos obrigatórios de elaboração de relatórios por parte das autoridades regulamentadoras externas, tais como o Financial Accounting Standards Board (FASB) e a Securities and Exchange Commission (SEC) nos Estados Unidos, assim como pelas agências governamentais de impostos. Conseqüentemente, a contabilidade financeira tende a ser direcionada por regras, e os estudantes de contabilidade financeira estudam lançamentos no diário e procedimentos que geram os demonstrativos financeiros obrigatórios.

Em contraste, o pedido de Bill Fuller a Art Shaw, na vinheta de abertura, ilustra que a contabilidade gerencial deve fornecer informações econômicas para a clientela interna: operadores/funcionários, gerentes intermediário e executivos seniores. As empresas são muito reservadas na elaboração de seus sistemas de contabilidade gerencial. Os administradores devem usar essa discrição para desenhar sistemas que forneçam informação que ajuda os funcionários a tomar boas decisões, não apenas sobre seus recursos organizacionais (financeiros, físicos e humanos), mas, também, sobre seus produtos, serviços, processos, fornecedores e clientes. As informações geradas pela contabilidade gerencial podem auxiliar os funcionários a aprenderem como fazer o seguinte:

1. Melhorar a qualidade das operações.
2. Reduzir os custos operacionais.
3. Aumentar a adequação das operações às necessidades dos clientes.

Entretanto, os estudantes de contabilidade gerencial atentam para as decisões e necessidades informacionais dos participantes da empresa. A Tabela 2 fornece uma visão das características das contabilidades financeira e gerencial e ilustra os contrastes existentes entre elas.

Dessa descrição sucinta, pode parecer lógico que o processo contábil começaria pela determinação da informação necessária para propósitos internos e, após elaborar um excelente sistema de contabilidade gerencial, tratar das necessidades da clientela externa considerando o impacto econômico dessas decisões internas. Decerto no século XIX, os sistemas contábeis das empresas foram desenhados para atender as tomadas de decisões e às necessidades de controle dos administradores.

TABELA 2 - CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DAS CONTABILIDADES FINANCEIRA E GERENCIAL

Contabilidade Financeira		Contabilidade Gerencial	
Clientela	Externa: Acionistas, credores, autoridades tributárias.	Clientela	Interna: Funcionários, administradores, executivos.
Propósito: Reportar o desempenho passado às partes externas; contratos com proprietários e credores.		Propósito: Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; feedback e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores.	
Data Histórica, atrasada		Data Atual, orientada para o futuro	
Restrições Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.		Restrições Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais	
Tipo de informação somente para mensuração financeira.		Tipo de informação Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores.	
Natureza da informação Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.		Natureza da informação Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada.	
Escopo Muito agregada; reporta toda a empresa.		Escopo Desagregada; informa as decisões e ações locais.	

Durante o século passado, entretanto, a contabilidade para a clientela externa tornou-se uma exigência total por causa do crescimento das regulamentações e da quantidade de relatórios externos padronizados (da FASB e SEC, por exemplo, nos Estados Unidos). As exigências dessa clientela externa levou muitas empresas a colocarem mais ênfase no desenvolvimento de informação para demonstrações financeiras externas do que para tomada de decisão e controle gerencial internos. Como resultado, o sistema de contabilidade gerencial, na maioria das empresas, comprovou-se inadequado para condições de mudanças e de desafios competitivos, tecnológicos e tecnológicos.

2.2.7 A CONTABILIDADE GERENCIAL E OS MÉTODOS MULTICRITÉRIAS

FIPECAFI (2001, p. 60-71) relata que os métodos multicritérios agregam um valor significativo à informação contábil, na medida em que não somente permitem a abordagem de problemas considerados complexos e, por isto mesmo, não tratáveis pelos procedimentos intuitivos-empíricos usuais, mas também conferem, ao processo de tomada de decisão uma clareza e conseqüente transparência não disponíveis quando esses procedimentos, ou outros métodos de natureza monocritérios, são utilizados. Discorre-se acerca dos métodos multicriteriais de apoio a tomada de decisão, citando conceitos e referências históricas, abordando medidas subjuntivas e seu uso pela contabilidade gerencial, apresentando os principais métodos multiatributos de apoio a tomada de decisão.

Apesar de o objetivo dos atuais sistemas de informações contábeis ser o de subsidiar os gerentes, a Controladoria vai além das informações dos sistemas, no aprimoramento da eficiência e eficácia de suas operações, pois quando nos direcionamos apenas pelas informações dos sistemas, conforme OSTENGA et alii (1993, p. 22), algumas vezes têm surtido efeito exatamente oposto. Como a dinâmica dos custos freqüentemente não é bem retratada, as informações sobre o desempenho, fornecida pelos atuais sistemas de contabilidade gerencial, são, na melhor das hipóteses, incompletas.

Eficiência relaciona-se com o volume de recursos utilizados em comparação com os resultados, girando em torno dos custos unitários e do potencial para redução dos mesmos. Eficiência é fazer as coisas de maneira correta.

Eficácia relaciona-se com o nível em que os objetivos ou resultados esperados de determinada atividade estão sendo alcançados. Eficácia é fazer as coisas certas de maneira correta.

Tal deficiência se torna mais evidente no caso dos ativos intangíveis. Neste sentido, SVEIBY (1998, p. 186), diz que é tentadora a intenção de criar-se um sistema de avaliação de intangíveis equivalente à contabilidade da partida dobrada, tendo o dinheiro como denominador comum. É uma estrutura consagrada com definições e padrões e, por isso, representativa do consenso geral. Mas essa é exatamente a razão pela qual deve ser eliminada, pois se avaliarmos o novo com as ferramentas do antigo, não teremos como perceber o novo. Sveiby afirma ainda que qualquer sistema de avaliação é limitado pelo princípio da incerteza de Heisenberg, segundo o qual é impossível medir simultaneamente a velocidade e a posição das partículas e, segundo o físico Niels Bohr, isso significa que o observador está sempre envolvido na avaliação e que o mundo físico não possui atributos bem, definidos.

A subjetividade mencionada tem implicações contábeis relevantes. REIS &

GUERREIRO (1999, p. 16) arguem que o gestor envolvido com decisões cotidianas da empresa requer informações que o auxiliem na escolha de alternativas otimizadoras. Nesse caso, é perceptível a importância da utilização de conceitos subjetivos. As decisões ótimas são aquelas que elevam o valor da empresa e o administrador necessita conhecer o impacto de cada decisão sobre o valor da empresa, ainda que de maneira subjetiva, pois este representa a "verdade relativa" do instante da decisão.

Quanto a forma do processo de decisão, no contexto empresarial, segundo BORGERT (1999, p. 74), verifica-se uma crescente orientação para a utilização de instrumentos analíticos baseados numa perspectiva multidimensional. Quer relativamente aos problemas de avaliação do grau de desempenho das empresas (isto é, da sua competitividade global), quer no domínio da gestão contábil, o processo de tomada de decisão é, com efeito, função de uma multiplicidade de dimensões ou critérios de avaliação.

Neste sentido, DIEHL (1997, p. 38) considera que, ao se defrontar com algum problema, normalmente leva-se em conta não só um tipo de critério para a decisão, mas uma multiplicidade de fatores. Cita com exemplo que, ao decidir sobre a realização ou não de horas-extras, um executivo (Controller), irá considerar não só o custo adicional associado, mas também o lucro a ser auferido, possíveis complicações sindicais e outros fatores. Esta análise multi-atributos estabelece uma forma estruturada de julgamento acerca de diversos atributos de decisão. Ou seja, ela permite ordenar as alternativas segundo certos critérios de decisão, seguindo uma ética própria. Isto pode ser feito de diversas formas: atribuindo pesos aos atributos, estabelecendo uma relação ordinal ou cardinal entre eles, através de visualização, etc.

Com o passar dos anos podemos observar claramente uma grande evolução na área da informação, evolução essa que é necessário ser acompanhada por quem quer se manter competitivo no mercado. GOMES & FREITAS JÚNIOR (2000, p. 83) registram que até a primeira metade do século XX abordavam-se os processos complexos de tomada de decisão utilizando basicamente matemática para as decisões, em condições consideradas aleatórias, com grandes limitações e riscos associados. Na década de 50, em função das experiências realizadas pelas forças aliadas na abordagem dos problemas logístico-militares surgidos durante a 2ª Guerra Mundial, ganhou ênfase a solução de problemas empregando-se a então nascente Pesquisa Operacional. Na década de 60 surgiram métodos probabilísticos, voltado para a tomada de decisão, que foram aplicados em diversos trabalhos técnicos, desenvolvidos até a década passada. Já nos anos 70, surgem os primeiros métodos voltados para os problemas discretos de decisão, no ambiente multicritério, ou seja, métodos que utilizam uma abordagem diferenciada para essa classe

de problema e que passam a atuar sob a forma de auxílio à decisão, não só visando a apresentação multidimensional dos problemas, mas também incorporando um conjunto de características bem definidas quanto a sua metodologia.

De acordo com DIEHL (1999, p. 13) há bastante tempo os métodos multicriteriais (também conhecidos na literatura como Métodos Multi-atributos ou Multi-objetivos) são, formal ou informalmente, utilizados. Como exemplo disso, tal autor cita a obra de Canada e Sullivan, em que consta uma carta de Benjamin Franklin, enviada a seu amigo Joseph Priestly, datada de 1772, na qual ele ensina um método simples de consideração de vários atributos para um processo de decisão. Nas décadas de 70 e 80, houve o surgimento de várias técnicas novas de avaliação por multicritérios que ajudam os administradores a decidirem de forma eficaz em relação a custo e também como uma forma de avaliar riscos e desempenho quando da análise de alternativas de investimento.

A Controladoria por utiliza os gestores da empresa na busca de eficiência e eficácia, onde todos se concentram e procuram atacar as causas dos problemas e não as consequências. Conforme COSTA (1999, p. 2), a partir da década de 70, a eficiência dos modelos ortodoxos de Pesquisa Operacional, em análises de problemas gerenciais complexos, começou a ser questionada. Por isso, nas duas décadas seguintes, passa-se a considerar que não mais se deve analisar problemas procurando uma solução ótima, e sim gerar projetos e soluções de compromisso que permitam ultrapassar a confusão que cerca as situações problemáticas no contexto empresarial. Ou seja, passar do paradigma da otimização para as chamadas soluções de aprendizado e construtivismo. Entre as abordagens que surgiram em respostas a estas questões, talvez as mais importantes sejam as Metodologias Multicritérios de Apoio a Decisão. Tais metodologias apresentam conceitos e bases para estruturar e modelar uma situação problemática, além de incluir maneiras de identificar e gerar ações técnicas para a construção de critérios que possam apontar uma ou mais soluções. Ou seja, a utilização de uma Metodologia de Multicritério é bastante interessante em problemas complexos, onde exista diversos tipos de decisores e cada um com vários pontos de vista que considera fundamentais no processo decisório, possuindo muitas vezes objetivos conflitantes e de difícil mensuração, além de, em muitos casos, utilizar variáveis de ordem qualitativa.

DIEHL (1997, p. 38) menciona que a análise de multi-atrbutos não apresenta uma solução ótima para um dado problema, mas a mais coerente com a escala de valores e com o método utilizado. Trata-se de uma tentativa de racionalização de atributos muitas vezes subjetivos, o que não significa que somente este tipo seja abordado. Dessa forma, em uma análise de multi-atributos, o decisor terá que escolher o método d análise ou de ponderação,

os atributos pertinentes e sua escala de valores.

GOMES & FREITAS JÚNIOR (2000, p. 84) ressalta que a abordagem do problema de decisão, sob o enfoque do Apoio Multicritério à Decisão, não visa apresentar aos decisores solução única ao problema, elegendo uma verdade, que seria representada pela ação selecionada. Objetiva apoiar o processo decisório, através da recomendação de ações ou cursos de ações, a quem vai decidir. Se a qualidade da informação disponível, ao longo do processo de resolução de um problema complexo, é de inquestionável importância também é a forma de tratamento analítico daquela mesma informação. Essa forma deve fundamentalmente agregar valor àquela qualidade da informação, havendo, por conseguinte, uma perfeita simbiose entre a qualidade da informação e a qualidade do apoio a tomada de decisão.

Em virtude da complexidade oriunda dos diversos fatores componentes do ambiente empresarial moderno, surge na contabilidade a necessidade do uso de medidas não-financeiras, conforme se comenta na seqüência.

2.2.8 A NECESSIDADE DE MEDIDAS NÃO-FINANCEIRAS NA CONTABILIDADE

A Contabilidade tem se notabilizado por preferir usar critérios objetivos em seus procedimentos, em vez de critérios subjetivos, seguindo o preceituado pela Convenção da Objetividade, que expressa a necessidade de informação contábil fundamentar-se em fatos passados, materializados em transações ocorridas, se possível documentados e mensurados de maneira impessoal. Por exemplo, a mensuração de um ativo, à luz da objetividade, privilegia o custo de aquisição REIS & GUERREIRO (1999, p. 3). A subjetividade, em termos contábeis, constitui um conceito que considera as expectativas e percepções pessoais dos agentes econômicos, na identificação e mensuração dos eventos a serem informados pela contabilidade. Neste caso, a mensuração de um ativo deve considerar, à luz da Subjetividade, a melhor expressão de seu valor, um contexto determinado, independentemente de condições objetivas. Em outros termos, a avaliação de um maquinário adquirido para uso produtivo deve considerar o seu fluxo de benefícios futuros.

De acordo com ATKINSON et alii (2000, p. 36) a informação gerencial contábil tem sido financeira, isto é, tem sido especificada em moedas. Entretanto, recentemente, a informação gerencial contábil foi ampliando-se para incluir informações operacionais ou físicas (não-financeiras), tais como qualidade e tempo de processamento, tanto quanto informações mais subjetivas, como o nível de satisfação dos clientes, a capacitação dos funcionários ou o desempenho do novo produto.

Segundo BORGET (1999, p. 49) as principais críticas à Contabilidade Gerencial relaciona-se ao fato de que esta não oferece subsídios para a tomada de decisão, quando existe a necessidade de extrapolação das questões financeiras. Em função disso, cresce o número de defensores para o uso de múltiplos indicadores de desempenho, no ambiente empresarial.

Neste sentido, JOHNSON & KAPLAN (1993, p. 222) consideram que, mais importante do que tentar apurar lucros periódicos, é calcular e informar uma variedade de indicadores não-financeiros, mencionando que os indicadores devem se basear na estratégia da companhia, e incluir parâmetros, chave de sucesso, na fabricação, comercialização e P&D (pesquisa e desenvolvimento). Exemplificam tal raciocínio dizendo que uma companhia que prioriza a qualidade poderia apurar parâmetros internos de falhas (refugos, reparos, índice de peças defeituosas por milhão etc.) e também externos (reclamações de consumidores, gastos com garantia e manutenção). Já as empresas que objetivam competir a custos mais baixos poderão desenvolver indicadores de produtividade, exibindo a tendência de sua capacidade de produzir mais com menos recursos.

Assim, a questão que se coloca é: para as finalidades da Contabilidade Gerencial, a utilização de conceitos subjetivos não deveria prevalecer sobre a objetividade?

De acordo com SVEIBY (1998, p. 186) no mundo físico a verdade está nos olhos de quem a vê, quanto mais no mundo dos negócios. Não existe diferença entre as medidas financeiras e as demais, pois ambas são incertas e dependem do observador. Não existem medidas objetivas. As principais razões pelas quais as medidas financeiras parecem mais objetivas ou "reais" é que elas são encontradas em conceitos implícito do que é uma empresa e existem há tanto tempo que são regidas por definições e padrões. Após selecionadas, as medidas influenciam o que vemos e a maneira como agimos. O problema com a tradução de ações em dinheiro, é que muito poucas pessoas em uma organização lidam diretamente com dinheiro. A maioria trabalha utilizando suas competências no serviços aos clientes. O dinheiro é apenas uma procuração para o esforço humano, e o sistema contábil de quinhentos anos oferece poucas contribuições para os processos vitais de organizações cujos ativos são, em grande parte, intangíveis ou não-financeiros. Contudo não existe um sistema abrangente de avaliação de ativos intangíveis, que utilize o dinheiro como denominador comum e, ao mesmo tempo, seja prático e útil para os gerentes. Dependendo da finalidade da avaliação, segundo tal autor, talvez não seja necessário um sistema, pois os fluxos de conhecimento e os ativos intangíveis são essencialmente não-financeiros.

De acordo com DIEHL (1999, p. 13) a avaliação de aspectos intangíveis em um

processo de tomada de decisão transcende os fatores ditos objetivos. Em muitos casos, a importância dos aspectos intangíveis é mesmo maior que a dos aspectos tangíveis. Nessas situações, o uso de métodos que permitam a incorporação de diversos atributos e sua conveniente consideração passa a ser uma necessidade. Os métodos multicriteriais, usados nos processos de decisão, apresentam a possibilidade da consideração não só de medidas objetivas mas também de medidas subjetivas. Conforme a circunstância encontrada, pode ser recomendado (ou não) o uso de um método multicriterial. Desde os mais simples (restrição disjuntiva, restrição conjuntiva, etc.) até os mais complexos (modelos de utilidade, AHP - Processo de Análise Hierárquica), são oferecidas oportunidades de uso que podem se adequar às necessidades do processo de decisão.

2.2.9 A CONTABILIDADE GERENCIAL E AS INFORMAÇÕES SUBJETIVAS

As empresas industriais vêm buscando insistentemente através de seus gestores suporte que os auxiliem nas tomadas de decisão. IUDÍCIBUS (1988, p. 7), ao mencionar o desafio com que a Contabilidade vem se deparando, ratifica a posição defendida, de que ela vem se esforçando afim de que o Sistema de Informações Contábeis possa divulgar as informações realmente relevantes para os tomadores de decisão, e sustenta que "normalmente o Sistema de Informação Contábil está enfatizado com relação ao passado e não focalizado para o futuro. Para esta última hipótese ocorrer, temos que não Ter receio de lidar com o julgamento, com o potencial e com o que é intangível, em lugar do verificável, realizado e tangível".

REIS & GUERREIRO (1999, p. 1) aduzem que alguns estudiosos contemporâneos têm defendido a idéia de que a Contabilidade deve procurar meios de aproximar-se mais do conceitos de valor, em vez de continuar ligada exclusivamente aos conceitos de custo e preço, privilegiando, neste sentido, conceitos subjetivos em detrimento da objetividade. Por outro lado, os defensores da denominada Teoria Positiva da Contabilidade argumentam que os conceitos contábeis não necessitam expressar aspectos subjetivos, uma vez que números contábeis, a luz da objetividade, representam importantes variáveis do processo decisório do usuário. Tais outros discutem que a consideração de conceitos subjetivos, no âmbito do sistema contábil, geralmente desperta críticas sobre a possibilidade de a contabilidade querer substituir o papel dos administradores, transferindo para o contador a 'leitura' do ambiente, o cálculo prospectivo e a interpretação dos eventos. Essa crítica não procede, pois não se pretende, enfatizando a subjetividade, transferir tais papéis para o contador.

De acordo com SVEIBY (1998, p. 187) a maioria das empresas avalia pelo menos

alguns de seus ativos intangíveis e utiliza indicadores não-financeiros, principalmente para avaliar a eficiência operacional. As empresas do setor de produção, por exemplo, avaliam a sua produção em toneladas por hora, os hospitais e hotéis avaliam a ocupação de leitos, as escolas avaliam as notas médias dos alunos, as universidades avaliam o número de teses de doutorado por ano e assim por diante. A eficiência operacional (a eficiência da estrutura interna) é avaliada desde o início da organização industrial. Os demais ativos intangíveis começaram a ser avaliados muito mais recentemente: as estruturas externas, como as relações com as clientes, são avaliadas em forma de níveis de satisfação, enquanto a avaliação da competência é feita sob a forma de satisfação e retenção de funcionários. Mas, até agora, nenhuma das duas avaliações é monitorada com regularidade pela maioria das entidades. A dificuldade, porém, não reside em criar medidas para os intangíveis, mas, aparentemente em interpretar os resultados.

BORGERT (1999, p. 53) enfatiza que a alta gerência das empresas deve e preocupar não somente com o desempenho interno mas, sobretudo, com as informações externas sobre o ambiente operacional da companhia, porque é ali o lugar da competição mercadológica e da sobrevivência das organizações. E isto é diferente da perspectiva contábil tradicional de focalizar medidas internas e de caráter financeiro, como o grande objetivo da Contabilidade Gerencial, até porque as decisões, mesmo na área de custos, não são tomadas considerando-se somente uma base única de dados. Por exemplo, uma estratégia de penetração no mercado, através do lançamento de um novo produto, pode resultar, intencionalmente, em lucros baixos nos primeiros períodos. Assim se esta estratégia for analisada em base financeira, exclusivamente, pode parecer um fracasso, sob a ótica da contabilidade. Porém, o acesso ao mercado, o aprendizado, o reconhecimento da marca, a confiança do cliente etc., podem resultar a longo prazo, mesmo em termos financeiros, como uma decisão de sucesso.

Nesta direção MARTIN (apud BEUREN, 1998, p. 30) explica que a informação contábil deve ser significativa para os problemas decisórios do usuário (relevância) e não custar mais, para ser produzida, do que o valor esperado de sua utilização. Por outro lado, como uma atividade decisória específica determina as necessidades, a relevância está em direta inter-relação (adaptação) com o contexto dessa decisão e com as atitudes e preferências de quem assumirá decisão.

Como forma de diminuir a subjetividade existe a possibilidade de utilização dos métodos multicriteriais de apoio a tomada de decisão, a seguir.

2.2.10 MÉTODOS MULTICRITÉRIOS DE APOIO A TOMADA DE DECISÃO

As teorias da metodologia Multicritério de Apoio a Decisão, conforme BORGERT (1999, p. 75), reconhecem a necessidade de uma abordagem mais abrangente, através da utilização de múltiplos fatores, que englobem os vários aspectos da organização, relacionados com:

- gestão: flexibilidade, rentabilidade, crescimento, adaptação, novos produtos, diversificação, redução de custos, pesquisas;
- vendas: publicidade, promoção, política comercial;
- contatos com a clientela: imagem da marca, serviços pós-venda;
- produção: produtividade, política de compras, estocagem, tecnologia, qualidade;
- competência: formação do pessoal; cultura organizacional, ambiente, motivação, responsabilidade.

Estes vários aspectos, considerados concomitantemente no processo decisório, sobretudo quando envolve problemas de ordem estratégica, tendem a resultar em ações mais bem elaboradas, tanto aos olhos de quem decide, quanto daqueles que sofrem as consequências das decisões.

De acordo com FREITAS & GOMES JÚNIOR (2000, p. 83) as características destes métodos normalmente incorporam:

- a análise do processo de decisão em que essa metodologia é aplicada, sempre com o objetivo de identificar informações, regiões, críticas;
- uma melhor compreensão das dimensões do problema;
- a possibilidade de se ter diferentes formulações válidas para o problema;
- aceitar que, em problemas complexos, nem sempre as situações devem compulsoriamente encaixar-se dentro de um perfeito formalismo e, em particular, que estruturas que representem apenas parcialmente a compatibilidade entre as alternativas possam ser relevantes ao processo de auxílio à decisão; e
- uso de representações explícitas de uma estrutura de preferências, em vez de representações numéricas definidas artificialmente, pode muitas vezes ser mais apropriado a um dado problema de tomada de decisão.

DIEHL (1999, p. 13) ressalta que uma questão importante na escolha da técnica mais apropriada é o número de atributos que serão levados em conta. A escolha de poucos atributos pode levar a não consideração de aspectos importantes, mesmo votais para a análise. De outra forma, muitos atributos podem desviar a atenção dos pontos importantes, ao mesmo tempo que desperdiçam tempo e energia em pontos fúteis. Uma forma de minimizar o número de atributos é descartar aqueles nos quais as alternativas não

apresentem diferenças. Outra característica que merece atenção, talvez a mais importante do ponto de vista teórico, é a independência dos atributos. Resumidamente, pode-se dizer que, quando a variação de um atributo não afeta outro, então eles são independentes. Na prática, é difícil estabelecer a relação de dependência. Normalmente a avaliação de independência só é realizada se houver o sentimento de que a falta de independência afeta o resultado significativamente. Dessa forma o uso de Métodos de Avaliação Multicriteriais, no processo de tomada de decisão pode ser de grande valia, permitindo a consideração tanto de aspectos objetivos, como de aspectos subjetivos.

Na sequência são comentados os métodos de análise multicriterial mais conhecido.

Segundo BORGERT (2000, p. 5), para a realização do processo de avaliação de um problema, numa abordagem multicritério, pode-se usar várias metodologias. Aponta que Vincke divide estas metodologias em três grandes grupos: teoria da utilidade multi-atributo, métodos de hierarquização (outranking) e métodos interativos. Por outro lado, menciona que Bana e Costa denomina estes métodos, respectivamente, abordagem de critério único de síntese, abordagem de subordinação de síntese e abordagem de julgamento local interativo.

De acordo com GOMES & FREITAS JÚNIOR (2000, p. 85), de um modo geral, problemas de decisão podem ser discretos (quando se trata de um número finito de alternativas) ou contínuos (quando tal número pode ser pensado como sendo infinitamente grande). Dentre os métodos multicritérios discretos destacam-se a Utilidade Multi-atributo, o AHP (Processo de Análise Hierárquica) e os métodos Electre. Enquanto os dois primeiros são considerados os mais representativos da escola norte-americana do Apoio Multicritério a Decisão, os métodos Electre constituem o coração da chamada escola francesa. Os métodos contínuos são também denominados métodos de otimização multicritério ou métodos interativos, compreendendo basicamente métodos de programação matemática com mais de uma função objetivo. A utilização desses métodos, tanto discretos como contínuos, é imensamente facilitada através de softwares especializados.

Relativamente aos métodos que atendem a princípios de dominância, CASAROTTO & KOPITKE (op. cit., p. 279) argumentam que, nessa categoria, são enquadrados os métodos da escola "européia" (também conhecidos como métodos de Superação) e o método AHP (Analytical Hierarchy Process).

BORGERT (1999, p. 65) relata que alguns pesquisadores utilizam o método AHP também para o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial e cita três casos como exemplo, a seguir resumidos. No primeiro caso, CHAN & LYNN (1991) aplicaram tal método para avaliação de desempenho empresarial, por considerarem que as técnicas da Contabilidade tradicional tratam as organizações como estáticas e unidimensionais, podendo

ser inadequadas para avaliar desempenho em ambientes hodiernos. Tais autores preconizam a necessidade de múltiplos critérios de desempenho para a mensuração da lucratividade a longo prazo e então apresentam um modelo baseado no AHP como meio para desenvolvimento de uma medida afetivamente abrangente. Tal modelo baseia-se em múltiplos aspectos do ambiente em que é aplicado. A técnica AHP oferece meios sistemáticos para pesar múltiplas variáveis, empregando-se um processo participativo que pode melhorar a compreensão dos objetivos organizacionais. Ainda, possibilita meios para reduzir a subjetividade dos esquemas de atribuição de pesos usuais e melhora a avaliação de desempenho tanto dos segmentos da organização como do seus gerentes. No segundo caso, Borgert menciona que SCHNIEDERJANS & GARVIN (1997) aplicaram o AHP em conjunto com a programação multi-objetivo, na seleção de direcionadores de custos, para o sistema de custeio baseado em atividades. Como a metodologia ABC faz uso de múltiplos direcionadores de custeios, a seleção destes pode se tornar problemática. Para tanto, tais autores usaram as duas técnicas para apoiar a definição dos direcionadores de custeio e demonstram sua aplicabilidade dentro do ABC, discutindo a eficácia informacional da combinação de ambas para a melhoria do sistema de custos. No terceiro caso elencado, PAMPLONA (1999) também usou o AHP para a seleção de direcionadores de custos, ao considerar de forma conjunta as características qualitativas, como precisão, custo de sistema e indução ao comportamento de um Sistema ABC. Após relatar os três casos, Borgert concluiu que, apesar das tentativas no desenvolvimento de modelos que ajudam no processo de melhoria das informações da Contabilidade Gerencial, observa-se que o resultado final dos trabalhos mencionados têm, como consequência, medida de caráter financeira, e que a própria sistemática AHP possui limitações.

Além dos casos mencionados, outros dois podem ser trazidos a lume.

Segundo RIBEIRO & COSTA (1999), considerando os custos relevantes elevados da implementação de um sistema de custeio ABC e a conseqüente inibição, para usar este sistema, por parte de pequenas e médias empresas, apresentam metodologia alternativa para alocação de custos indiretos. Tal metodologia adota as premissas básicas do ABC, integradas à utilização do AHP, propondo uma versão modificada do custeio ABC, na qual substitui-se o "rastreamento dos custos indiretos" pela técnica de "estabelecimento de prioridades do AHP".

No outro caso, YOSHITAKE (2000) preconiza uma metodologia para escolha de um Sistema de Custeio para fins de formação do preço de venda de uma organização, o qual seria oriundo tanto do modelo de análise hierárquica proposta por Saaty, quanto do ajustamento próprio a uma entidade que tenha de: (a) implantar um sistema de custeio que

lhe proporcione informações para a tomada de decisão na formação de preços; (b) informar quais aspectos são mais ou menos cruciais para uma dada política estratégica de preços da organização; e (c) alterar as ponderações de dirigentes ou de contextos, como replanejar rapidamente, uma política de preços já em execução. Ou seja, o sistema de custeio será uma ampla ferramenta de trabalho, ajustada a contextos, ou facilmente alterável de acordo com diferentes propósitos.

2.3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

2.3.1 CONTABILIDADE GERENCIAL E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO

PADOVEZE (2000 p. 41-49) diz que para que a informação contábil seja usada no processo de administração, é necessário que esta informação contábil seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade. Para os administradores que buscam a excelência empresarial, uma informação, mesmo que útil, só é desejável se conseguida a um custo adequando e interessante para a entidade. A informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da entidade.

Diante desses pressupostos básicos para a informação contábil, fica claro o caminho a ser adotado para que a contabilidade se transforme em ferramenta de ação administrativa e se torne um instrumento gerencial. Para se fazer, então, Contabilidade Gerencial. Em outras palavras, é possível fazer e é possível ter contabilidade gerencial dentro de uma entidade, desde que se construa um Sistema de Informação Contábil.

Poderá ser argüido que fazer um sistema de informação contábil com a ciência de contabilidade é um vício de linguagem, já que a própria contabilidade é um sistema de informação.

Não podemos deixar de considerar que tal informação tem fundamento. Contabilidade é informação. O que vamos, porém, mais amiúde, é a construção de sistemas de informação contábil voltados basicamente para a escrituração e registro contábil e contabilidade financeira. Outro ponto observado na construção dos sistemas de informação contábil são trabalhadas de forma não integrada. Ponto importante também é a otimização da informação contábil gerencial. Concluindo, para se fazer contabilidade gerencial é necessário um sistema de informação contábil gerencial, um sistema de informação operacional, que um instrumento dotado de características tais que preencha todas as necessidades informacionais dos administradores para o gerenciamento de sua entidade.

Sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação. Em outras palavras, sistema é um conjunto de elemento interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo. Como uma resultante do

enfoque sistêmico, o todo deve ser mais que a soma das partes. Fundamentalmente, o funcionamento de um sistema configura-se a um processamento de recursos (entradas do sistema), obtendo-se, com esse processamento, as saídas ou produtos do sistema (entradas, processamento, saídas).

Os sistemas classificam-se em sistemas abertos e fechados. Os sistemas fechados não interagem com o ambiente externo, enquanto que os sistemas abertos caracterizam-se pela interação com o ambiente externo, suas entidades e variáveis. Existem sistemas físicos e sistemas informacionais. A empresa é um sistema aberto, bem como os sistemas de informações, pois há um processo de interação com o ambiente.

Os elementos básicos que compõem um sistema são: objetivos do sistema, ambiente do sistema ou processamento, recursos ou as entradas do sistema, componentes do sistema, saída do sistema, administração ou controle e avaliação do sistema.

Podemos definir Sistema de Informação como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Os sistemas de informação classificam-se em: Sistemas de Informação de Apoio às operações e Sistemas de informação de apoio à gestão. Os Sistemas de Apoio às Operações têm como objetivo auxiliar os departamentos e atividades a executarem suas funções operacionais (compras, produção, vendas, faturamento, recebimentos, quantidade, manutenção planejamento e controle de produção etc.). Os Sistemas de Apoio à gestão preocupam-se basicamente com as informações necessárias para gestão econômico-financeira da empresa. O Sistema de Informação Contábil é um sistema de apoio à gestão, juntamente com os demais sistemas de Controladoria e finanças. Os sistemas de apoio à gestão têm como base de apoio informacional as informações de processo e quantitativas geradas pelos sistemas operacionais.

São assim denominados os sistemas de informações gerenciais que tem como objetivo fundamental a consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias para a gestão do sistema empresa. Estes sistemas unem e integram todos os subsistemas componentes dos sistemas operacionais e dos sistemas de apoio à gestão, através de recursos da tecnologia de informação, de forma tal que todos os processos de negócios da empresa possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações, que perpassam todos os departamentos e funções. Permitem, com isso, uma visão horizontal e de processo, em oposição à visão tradicional verticalizada da hierarquia funcional das empresas. O Sistema de informação Contábil deverá estar completamente integrado ao

sistema de gestão empresarial.

Os sistemas integrados de gestão empresarial são mais conhecidos pela denominação de *Enterprise Resource planning* - ERP. Esses sistemas permitem também o acoplamento de outras soluções de tecnologia de informação como *Customer relationship management* - CRM (Gerenciamento de relações com clientes), Cadeia de Suprimentos, *Workflow*, *Data Warehousing* etc., bem como total integração em rede e com a Internet.

Conforme definem a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e o IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), "a contabilidade é, objetivamente, um Sistema de Informação e Avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Os objetivos de Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório." Esta conceituação é importante para entendermos os objetivos e a abrangências do Sistema de Informação Contábil Gerencial.

2.3.2 NECESSIDADE DA INFORMAÇÃO

A informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo. Ela deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária, deve ser útil. Cabe a nós, contador gerencial, construir essa mercadoria com qualidade e custos competitivos, já que temos plena consciência de sua utilidade e, portanto, de sua extrema necessidade para o gerenciamento dos negócios.

A necessidade da informação é determinada pelos usuários finais dessa informação, por seus consumidores. Assim, a informação deve ser construída para atender esses consumidores e não para atender aos contadores. O contador gerencial é aquele que sabe perfeitamente que a informação que faz parte de seu sistema foi elaborado para atender às necessidades de outros. O contador gerencial deve fazer um estudo básico das necessidades de informações a partir das decisões-chaves que serão tomadas baseadas no Sistema de Informação Contábil Gerencial.

Para que um sistema de informação contábil seja vivo dentro de uma empresa, é preciso o apoio da alta administração da companhia. Por conseguinte, a necessidade tem que ser sentida pela alta cúpula da empresa, fazendo com que, a partir daí, tenhamos tranquilidade para desenvolver e manter adequadamente o sistema de informação. Chamamos a isso de "retaguarda".

A "retaguarda" é necessária porque um Sistema de Informação Contábil Gerencial é abrangente e deve atender a toda a empresa. Assimilado pela alta administração, todos os

demais níveis hierárquicos da companhia estarão sendo municiados e se utilizarão do mesmo sistema de informação.

Entendemos que a necessidade da informação, aliada ao absoluto respaldo ao contador e a seu sistema, é o elemento vital para o sucesso de um sistema de informação contábil.

Caso esses conceitos de utilidade e necessidade da informação contábil não estejam imediatamente presente no ambiente da cúpula administrativa da entidade, é tarefa do contador fazer nascer e crescer essa mentalidade gerencial. Para isso é necessário apenas o conhecimento profundo da ciência contábil e de seu papel informativo-gerencial.

O Sistema de Informação Gerencial exige planejamento para produção dos relatórios, para atender plenamente aos usuários. É necessário saber o conhecimento contábil de todos os usuários, e construir relatórios com enfoques diferentes para os diferentes níveis de usuários. Dessa forma, será possível efetuar o controle posterior. Só poderá ser controlado aquilo que é aceito e entendido. Além disso, conforme OLIVEIRA (1990, p. 40), "se o Sistema de Informação Gerencial (SIG) não for atualizado periodicamente, poderá ficar numa situação de descrédito perante seus usuários".

2.3.3 FUNDAMENTOS DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Três pontos são fundamentais para que um sistema de informação contábil tenha validade perene dentro de uma entidade. São os seguintes: operacionalidade, integração e custo da informação.

2.3.3.1 Operacionalidade

As informações devem ser coletadas, armazenadas e processadas de forma operacional. O fundamento da operacionalidade significa que todos os que trabalham com a informação contábil devem saber e sentir que estão operando com dados reais, significativos, práticos e objetivos; conseguidos, armazenados e processado de forma prática e objetiva. Com isso, teremos uma utilização gerencial, ou seja, uma utilização prática e objetiva.

Utilização prática e objetiva significa utilização dentro das operações, significa operacionalidade.

São sinais de operacionalidade informativa relatórios práticos e objetivos; ou seja, relatório necessário para quem os utiliza e entendidos por quem os utiliza.

São característica básica de operacionalidade:

- a) relatórios concisos;

- b) elaborados de acordo com as necessidades do usuário;
- c) coletados de informações objetivas e de imediato entendimento pelo usuário;
- d) que não permitam uma única dúvida sequer, ou possibilitem pergunta indicando falta de alguma informação do objeto do relatório;
- e) apresentação visual e manipulação adequada.

2.3.3.2 Integração e navegabilidade dos dados

Incluimos na introdução do tema que ainda consta como característica dos sistemas de contabilidade atuais sua apresentação arquitetada de forma não integrada. Entendemos como não integrada a estruturação de vários sistemas de informação contábil dentro de uma empresa. Notamos comumente que o sistema de informação da contabilidade financeira não é o mesmo do sistema de informação do sistema orçamentário, que, por sua vez, também não é o mesmo do sistema do planejamento financeiro, e assim por diante.

Constatamos isso com bastante freqüência, mas é óbvio que existem sistemas integrados. A constatação de que é comum a arquitetura de sistemas de informação não integrada na área contábil da empresa fica evidente na departamentalização da área administrativa. Vimos comumente que o responsável pelo setor de custos não responde hierarquicamente ao mesmo comando da contabilidade financeira, assim como o responsável pelo setor de orçamento também não está ligado hierarquicamente ao responsável pela contabilidade.

Consideramos um sistema de informação contábil como integrado quando todas as áreas necessárias para o gerenciamento da informação contábil estejam abrangidas por único sistema de informação contábil. Todos devem utilizar-se de um mesmo e único sistema de informação.

O que caracteriza um sistema de informação contábil integrado é a "navegabilidade" dos dados. A partir do momento em que um dado é coletado (e ele só será coletado pelo sistema se for um dado operacional), este deverá ser utilizado em todos os segmentos do sistema de informação contábil.

Exemplificando, quando do pagamento de determinada despesa, a mesma classificação dada pela contabilidade financeira deverá ser dada pela contabilidade e formação de custos, que identicamente entendida e classificada pelo setor de orçamentos, assim como pela tesouraria e fluxo de caixa etc.

2.3.3.3 Custo da informação

O fundamento do custo da informação faz parte dos princípios básicos de

contabilidade, razão por que não nos alongaremos sobre este aspecto. O sistema de informação contábil deve ser analisado na relação custo-benefício para a empresa. Segundo OLIVEIRA (1990, p. 48) "... adequada relação custo x benefício. O SIG deve apresentar uma situação de custo abaixo dos benefícios que proporciona à empresa". Com a incorporação definitivas dos recursos computacionais, de macro e microinformática, na administração das empresas, entendemos que qualquer entidade, de microempresa a grandes corporações, tem condições de manter um sistema contábil de informação. Apenas cabe ao contador fazê-lo gerencial.

2.3.4 ABRANGÊNCIA DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Um sistema de informação contábil gerencial tem necessariamente que abranger todas as áreas de contabilidade de que se vale o conceito de contabilidade gerencial. Além disso, o sistema tem que incorporar todos os dados quantitativos necessários para mensuração e análise concatenada das informações com o movimento operacional da empresa.

Juntamente com isso, o sistema deve prover todos os meios para trabalhar a informação em seus aspectos de informação pretérita, informação presente, informação pretérita atualizada e informação futura, com análises percentuais. Ainda segundo OLIVEIRA (1990) "os números devem apresentar a situação atual, bem como outros aspectos, entre os quais podem ser citados: o período anterior; o mesmo período no ano (exercício) anterior; e a situação desejada. Os números devem sempre apresentar uma situação de relatividade, principalmente percentual".

2.3.5 INFORMAÇÃO GERENCIAL

De acordo com PEREZ JUNIOR (1995), a utilização dos recursos da informática nesta virada de milênio será de vital importância para dar confiabilidade, velocidade e segurança na fluidez das informações para o processo de tomada de decisões. A Controladoria tem reduzido a distância entre os analistas de sistemas, os programas e os usuários, criando novos conceitos: "ERP", "Tecnologia da informação a serviço da gestão empresarial", "Sistemas integrados", "Soluções em Gestão Empresarial".

O que é isto? É o redesenho das atividades departamentais, convertidas em processos e automatização, integrando todos os departamentos e setores a uma só égide de regências, fazendo a informação fluir em tempo real, (full time).

O sistema de informações gerenciais objetiva fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com aqueles orçados. Isso é

possível através da integração entre padrões e orçamentos (que fornecem os resultados previstos dentro de determinado nível de atividade) e contabilidade (que fornece os resultados efetivamente alcançados).

A integração entre padrões, orçamento e contabilidade objetiva apoiar os gestores no processo da administração da entidade, bem como operacionalizar a adequação conceitual entre os três sistemas de forma a considerá-los como um único banco de dados.

O requisito fundamental para a adequação do sistema integrado de informação ao processo de planejamento diz respeito à qualidade das informações geradas por esse sistema, o que inclui os seguintes fatores:

- a) O conteúdo das informações, no sentido de serem completas, detalhadas no nível necessário e confiável.
- b) A idade da informação, representando o intervalo entre a data de ocorrência do fato e da geração da informação, ou seja, sua oportunidade.
- c) A frequência ou periodicidade com que a informação é gerada, de modo que atenda às necessidades da administração.

O que distingue **dado** de **informação** (auxilia no processo decisório) é o conhecimento que esta última propicia ao tomador de decisão.

Para melhor entendermos o significado de Sistema de Informações Gerenciais, analisemos os seguintes conceitos:

DADO é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação.

INFORMAÇÃO é o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões.

GERENCIAL é o processo administrativo (planejamento, organizações, direção e controle) voltado para resultados.

Com base nestas definições, apresentamos a seguir o significado de SIG:

SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL (SIG) é o processo de transformação de dados em informação que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.

A Controladoria utiliza os Sistemas de Informação Gerenciais para assessorar os gestores (das áreas comercial, industrial, recursos humanos, financeiros) no processo de tomada de decisões através de informações extraídas dos Sistemas Operacionais (Contabilidade, Contas a Receber, Contas a Pagar, Tesouraria, Compras< Vendas, Produção etc.).

Os SIG trazem benefícios para a empresa, à medida que otimizam o processo de

gestão, reduzem os custos das operações, permitem a melhoria no acesso de informações, a rapidez na tomada de decisões, o aumento da produtividade e eficiência das gestões, a tomada antecipada de decisões e a melhoria dos resultados econômicos, financeiros e operacionais.

A Implantação da Controladoria, sob qualquer modelo, depende exclusivamente da vontade dos Sócios e Diretores e de seus empenho e apoio concedendo-lhe os recursos financeiros e tecnológicos, escolhendo o Controller correto e dando o total apoio a seu desenvolvimento e implantação.

Para começar a sua implantação. Também não há melhor ambiente ou momento que agora, pois vivemos com uma economia relativamente estável, tendendo para uma unificação internacional, com exclusão dos fracos, pesados e obsoletos em métodos de administração.

Este é o desafio para as empresas que pretendem estar bem posicionadas nesta virada do século. E para os Controllers, que sempre serão responsabilizados por serem os titulares dos controles internos e com a responsabilidade social de fazer a economia girar, o empreendimento crescer, absorver a mão de obra abundante em nosso país, remunerar com dignidade os empreendedores, recolher corretamente os tributos e colaborar para uma maior e mais justa distribuição de renda em nosso país.

2.3.6 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL

Cada vez mais as empresas estão buscando melhorias em seus sistemas de controles, seja sistemas informatizados ou simplesmente controles físicos, porém nas empresas de médias porte existe uma grande preocupação na busca de melhores controles, sofisticados sistemas de informatização para melhor avaliar o desempenho de suas empresas.

KANITZ (1977) fala que ao se abordar um sistema de avaliação gerencial, deve-se ter em mente a existência de dois aspectos distintos. Um, a avaliação do desempenho do administrador; outro, a avaliação do desempenho da organização sob seu comando. Sempre foi problema de difícil solução, por exemplo, distinguir as causas da baixa lucratividade de uma filial de um banco. Podem ser devidas: a má localização geográfica ou então a inaptidão administrativa de sua gerência. O mesmo tipo de problema aparece na contabilidade gerencial, surgindo duas correntes de opiniões favoráveis a um dos dois pontos. Uns são partidários da avaliação da eficiência administrativa e outros preferem implantar um sistema de avaliação, primordialmente, a eficiência a viabilidade da organização. Nenhuma das escolas advoga ignorar o outro ponto de vista, mas sugere

avaliar o outro lado da moeda extracontabilmente, ao invés de implantá-lo oficialmente.

A distinção principal entre os dois sistemas gira em torno do tratamento de certos custos da divisão ou da empresa avaliada. Certos custos incorridos são totalmente controlados pelo gerente avaliado, enquanto que outros custos são controlados pela alta administração, ou seja, a administração central. Tomando como exemplo a verba de propaganda institucional, vemos que esta poderá ser determinada pela administração central e fora do controle do gerente de divisão.

O sistema de controle poderá então optar entre incluir estes gastos, por beneficiarem o desempenho da organização avaliada, ou excluir os mesmos por estarem fora do controle do avaliado. O caso mais interessante deste dilema aparece ao considerarmos o dispêndio com o salário do próprio gerente de divisão. Muito embora este dispêndio esteja diretamente ligado à divisão, ele terá de ser excluído já que o gerente não estipula o seu próprio salário. Isto fica a critério da administração central.

Uma segunda dimensão do problema da avaliação empresarial consiste na questão da escolha de critérios ou critério de avaliação. Quando a firma não possui um sistema de orçamentos por lucro, é muito comum utilizar como critério medidas tais como participação de mercado, lucro por venda, ou crescimento em relação ao ano anterior. Isto, geralmente, em decorrência da facilidade de obtenção destes índices, advindos a partir do volume de vendas. Mas, em geral, a utilização de critérios únicos cria problema. Por exemplo, o gerente sempre poderá aumentar a sua participação de mercado reduzindo o preço de venda ou aumentando o desconto de varejo. Ou o gerente de um produto que tenha lucratividade sobre vendas de 50% deixará de aproveitar uma venda que proporcione uma rentabilidade de 35% para não reduzir a sua média, enquanto que a média da empresa como um todo seja de apenas 25%. São razões como estas que favorecem a implantação de uma avaliação por lucro operacional que geralmente consiste no resultado do conjunto de vários fatores que deverão ser integrados pelo gerente divisional, de forma a dar um lucro razoável.

Nota-se, porém, que nem mesmo este sistema é imune a certas manipulações, e a maneira clássica consiste em antecipar lucros futuros como, por exemplo, faturar uma quantia astronômica nos últimos dias do ano. A consequência deste esforço de impor uma quantia maior sobre os clientes geralmente se faz sentir nos meses imediatamente seguintes. Mas existem outras formas de antecipar os lucros e que não são tão óbvios a curto prazo. Por exemplo reduzir as pesquisas de produto. Os lucros deste esforço, em geral, só são colhidos a longo prazo e citando SOLOMOUS (1970) "o administrador sabe que assim ele será promovido brevemente e estará bem longe quando a bomba estourar

sobre o seu subordinado, que o sucedeu".

Parte deste efeito de comportamento poderá ser sanado tomando-se seguintes providências:

- a) Nunca remunerar o desempenho sob a forma de bônus sobre lucratividade, imediatamente após a apuração dos resultados, e, sim, parcelar o pagamento sobre alguns anos, pelo menos.
- b) Utilizar um horizonte maior que um ano.
- c) Avaliá-lo também pelo orçamento de lucro prometido para o ano seguinte.

Mesmo assim ainda persiste o problema de avaliar uma divisão numa situação em que parte de sua lucratividade é derivada de fatores externos à divisão. SOLOMOUS (1970) usa dois conceitos interessantes para estabelecer um sistema de avaliação empresarial. O primeiro refere-se à independência de lucro e o segundo, diretamente ligado ao anterior. É o conceito de covariância de lucro.

O primeiro critério sugere a construção do sistema em torno de divisões da empresa que sejam independentes entre si. Isto geralmente é bem difícil de se fazer, uma vez que sempre existe certo grau de interdependência. Por exemplo, a alocação arbitrária dos custos comuns de administração pode muitas vezes ferir o grau de independência de uma divisão. Isto não significa que não se deve alocar custos comuns, mas deve ter em mente que o sistema utilizado deverá criar uma situação de independência, ou possibilitar um comportamento administrativo igual uma situação de completa independência. Assim podemos exemplificar: um sistema de preço de transferencia, que use estritamente preços de mercado, permite uma certa independência dos lucros muito embora as divisões sejam obrigadas a comprar entre si.

O conceito de covariância está estritamente ligado ao conceito de independência. Basicamente ela se atém ao fenômeno de uma divisão ter sua lucratividade relacionada a lucratividade de uma outra divisão. Dando como exemplo a lucratividade de uma trading company, vemos que ela estará correlacionada intimamente com a capacidade produtiva e lucratividade das empresas coligadas. Neste caso a correlação será positiva. Tal será o caso, também, de toda empresa que produz bens complementares e que muitas vezes é justamente o critério usado na decisão de diversificação de produtos.

Outra possibilidade é a da correlação ser negativa. Isto acontece sempre que uma divisão aumenta os seus lucros em detrimento da lucratividade de outra divisão. Isto ocorre, por exemplo, quando os custos comuns não são alocados entre as várias empresas coligadas, e uma delas começa a utilizar uma proporção desmedida dos serviços da administração central, como por exemplo despesas com treinamento. Este fenômeno nem

sempre é muito fácil de se notar e tão pouco pode ser identificado contabilmente. Por exemplo, uma firma coligada que utiliza o processamento de dados e recebe, no fim de cada mês, a sua cota-parte dos custos de processamento. Esta firma descobre, porém, que o "bureau" de serviço vizinho poderia lhe sair bem mais em conta e decide lhe entregar todo o processamento adicional. Visa também, no futuro, transferir todo o seu processamento para o "bureau" de serviço. O que a firma coligada e talvez a empresa como um todo desconhece é de que o custo marginal da unidade de processamento de dados da empresa é bem menor do que o preço oferecido pelo "bureau". Desta forma, a firma em questão estaria tendo maior lucratividade, enquanto que a firma, como um todo, estaria sendo prejudicada. Mais óbvio, ainda, seria a Segunda etapa, de transferir todo o processamento para o "bureau". Aí, toda a capacidade ociosa gerada teria que ser suportada pelos serviços prestados as demais firmas coligadas, uma vez que o computador continuaria o mesmo e a maior parte dos seus custos já havia sido incorridos na sua compra, instalação e programação. Grande parte do trabalho num sistema de controle preocupa-se em eliminar este tipo covariância, em que uma divisão ganha as custas de outra ou as custas da organização como um todo.

Uma covariância negativa poderá, também, surgir em decorrência do próprio mercado: por exemplo, entre uma "trading" e uma indústria siderúrgica. É prática na indústria siderúrgica desenvolver esforços de exportação a fim de contrabalançar as oscilações do mercado interno. Quando o consumo interno cai e começa a aparecer ociosidade na indústria, o "trading" bem sucedido apresenta uma boa lucratividade. Quando o mercado interno estiver crescendo rapidamente para o proveito da indústria, a "trading" terá a sua cota de vendas totalmente eliminada e a sua lucratividade cairá a zero.

Outro exemplo refere-se a um grupo financeiro que negocia títulos da seguinte forma: as letras de câmbio de sua financeira eram comercializados pelo Banco Comercial em sua vasta rede bancária, enquanto que o outro título de vulto - as cotas de participação do fundo de investimento - era comercializado por vendedores do próprio banco de investimento. Como no Brasil apareceu forte correlação negativa entre as letras de câmbio e Ações, a lucratividade do Banco Comercial e do Banco de Investimento possuía uma pequena parcela que estava negativamente correlacionada entre si. Desta forma, muito embora a administração tenha segmentado as atividades financeiras em organizações diversas possibilidades uma melhor delegação dos trabalhos, vemos que o aparecimento de covariância tende a forçar uma centralização do processo decisório e que uma análise de lucratividades das componentes do grupo financeiro não refletiria a realidade.

Mas nem sempre o aparecimento de covariância é visto com maus olhos pela diretoria. Nem sempre se tenta eliminá-lo através de algum sistema contábil. Tomemos

como exemplo a General Motors. Esta aceita o fato de que várias de suas divisões estão competindo entre si e de que provavelmente a divisão Chevrolet estará afetando lucratividade da divisão Idsmobile. Alfred P.Sloan Jr. Atribuiu inclusive a existência desta competição interna como um dos fatores para o crescimento de sua empresa.

Vejamos ainda o caso de produtos sucedâneos. Uma empresa de lâminas de barbear poderá comprar uma divisão de barbeadores elétricos como uma forma de diversificação, muito embora possa acarretar um certo grau de canibalismo sobre o seu ramo tradicional. Neste caso a determinação do exato grau de covariância irá servir de importante guia na evolução da estratégia empresarial.

2.3.7 INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL

O processo de produzir informações operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa; por exemplo, o custo calculado de um produto, de uma atividade, ou de um departamento, relativo a um período de tempo recente.

De acordo com ATKINSON (2000 p.36-39) a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. Um exemplo de informação gerencial contábil é o relatório de despesas de uma seção operacional, tal como a seção de padaria em uma mercearia. Outros exemplos são os cálculos de custos de se produzir um bem, prestar um serviço, desempenhar uma atividade e um processo comercial, e atender a um cliente. A informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas. Sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas.

Tradicionalmente, a informação gerencial contábil tem sido financeira, isto é, tem sido denominada em moeda tais como dólares ou francos. Entretanto recentemente, a informação gerencial contábil foi ampliando-se para incluir informações operacionais ou físicas (não financeira), tais como qualidade e tempo de processamento, tanto quanto informações mais subjetivas como mensurar o nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto.

2.3.8 COMO A INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL AJUDA OS ADMINISTRADORES

Medida da condição econômica da empresa, como as de custos e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades das empresas, são obtidas dos sistemas de contabilidade gerencial. Além disso, a informação gerencial contábil mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos. Essas medidas de desempenho econômico ligam a estratégia da empresa à execução da estratégia individual de cada unidade operacional. A informação gerencial contábil é, também, um dos meios primário pelo qual operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos recebem *feedback* sobre seus desempenhos, capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro.

Por fim, as empresas obtêm sucesso e prosperam com base na elaboração de produtos e de serviços que os clientes valorizam, produzindo-os e distribuindo-os aos clientes por meio de processo operacionais eficientes, divulgando e vendendo, efetivamente, os resultados da empresa ao clientes. Embora a informação gerencial contábil não possa garantir o sucesso dessas atividades organizacionais críticas, em seu funcionamento resultará em severas dificuldades para as empresas. Sistemas de contabilidade gerencial efetivos podem criar valores consideráveis, fornecendo informações a tempo e precisas sobre as atividades requeridas para o sucesso das empresas atuais.

2.4 - CRENÇAS E VALORES

As crenças e os valores pelos qual cada entidade norteia seus negócios refletem estes atributos apresentados por seus fundadores e proprietários responsáveis. No mundo atual, considerações de meio ambiente, de qualidade, de ética no relacionamento com clientes e fornecedores, de respeito aos funcionários e de responsabilidade para a comunidade e órgãos públicos estão presentes em todas as decisões. A forma como as entidades interagem com estes fatores espelha as crenças e os valores nos quais seus dirigentes acreditam.

Há empresas, por exemplo, que possuem forte consciência ecológica, considerando como fundamental produzir sem agredir o meio ambiente; outras, infelizmente, são líderes na emissão de poluentes. Há empresas que enfatizam a qualidade para se manterem no mercado; outras que utilizam meios escusos para conseguirem obras, com uma preocupação muito relativa quanto ao aumento de sua competitividade dentro do mercado em que atuam. Naturalmente, isto decorre das crenças de cada empresário sobre como as operações devem ser conduzidas.

Certamente estas crenças acabam por influenciar todas as operações futuras da empresa e trazer reflexos em todos os níveis. Pode-se dizer que elas determinam a própria estrutura organizacional da entidade. Uma indústria química ou petroquímica com responsabilidade ecológica, por exemplo, apresentará provavelmente altos investimentos em equipamentos de controle e redução de poluição, dando grande importância aos aspectos estratégicos, financeiros e logísticos voltados aos processos de decisão, alocação de recursos e acompanhamento e controle destes projetos.

Estas crenças muitas vezes não são explícitas, o que naturalmente dificulta sua plena compreensão dentro da empresa, podendo inclusive levar à condução de ações estratégicas conflitantes com tais valores. Nestes casos, a coerência entre o que se acredita e o que efetivamente praticado relaciona-se ao “valor” atribuído e estas crenças, tanto pelo proprietário quanto pela sociedade em geral.

Segundo NAKAGAWA (1993), crença é a aceitação como verdade, de fatos, declarações ou um conjunto de circunstâncias. Valor é o prêmio que se atribui às crenças, quando estas são adequadamente claras para se fazerem escolhas entre diversas alternativas possíveis.

Por exemplo, o presidente de uma empresa pode declarar que acredita no processo participativo de se tomarem decisões. Se ele, porém, centraliza as decisões habitualmente, evidentemente sua declaração é falsa e não é aceita pelas pessoas como crença.

2.5 - FILOSOFIA DE UMA EMPRESA

NAKAGAWA (1993, p. 24-25), menciona que, embora seja desejável, nem sempre a empresa declara sua filosofia de negócio de uma forma explícita e clara para conhecimento de seus gerentes, empregados e outros interessados. Geralmente, ela só é percebida através do tempo, pelas atitudes assumidas por seus principais executivos, quando tomam decisões.

Embora seja diferente de uma empresa para outra, e até mesmo na própria empresa, em função do tempo ou da evolução dos ideais, crenças e valores de seus principais executivos ou proprietário(s), sua filosofia deveria ser explicitada claramente, em termos de missão e finalidades ou propósitos básicos.

2.6 - A MISSÃO DE UMA EMPRESA

A missão é a razão da existência da empresa. Definir a missão é determinar o que ela se propõe fazer, em função da filosofia existente e naturalmente sem que haja conflitos de propósitos. Um empresário preocupado com a questão ecológica poderia definir como

missão de sua empresa a produção a partir de matérias-primas recicláveis.

De acordo com NAKAGAWA (1993, p. 25-26), a missão de uma empresa é sua razão de ser e pode ser expressa em diversos níveis de abstração. Por exemplo, algumas empresas afirmam que:

- Nosso negócio é serviço;
- Melhores produtos e serviços para melhor qualidade de vida através da química;
- Desejamos ser a melhor organização de serviço do mundo;
- Satisfação pública com nosso serviço.

A missão pode ser, ainda, expressa em termos de uma necessidade existente de produtos. Por exemplo:

- Somos fabricantes de avião;
- Somos fabricantes de aparelhos de ar-condicionado para veículos de transporte.

2.7 - PROPÓSITO BÁSICO

Evidentemente, uma das finalidades ou propósitos básicos de uma empresa é satisfazer com qualidade as necessidades dos consumidores de seus produtos e serviços.

Mas qualquer empresa com fins lucrativos em uma sociedade capitalista, certamente, complementaria sua declaração afirmando que um de seus propósitos é o de obter uma lucratividade satisfatória. Entretanto, é também surpreendente o número de empresa que sequer mencionam esse objetivo.

A declaração da lucratividade como propósito básico pode ser feita de diversas maneiras. Eis alguns exemplos:

- Nosso propósito é gerar lucros suficientes para manter a competitividade e o crescimento da empresa;
- A finalidade básica de nossa empresa é manter uma crescente cotação de lucro por ação;
- Nosso objetivo é gerar e pagar dividendos satisfatórios a nossos acionistas e oferecer segurança a seu investimento.

A declaração de filosofia de uma empresa assume, sem dúvida, um destacado papel para a eficácia de sua gestão, mas isso não é suficiente. Será necessário que toda sua gerência esteja organizada e mobilizada e mobiliza para atingir tais objetivos, e esta preposição implica que:

- Os gerentes precisam Ter perfeito conhecimento da missão da empresa;
- Todas as unidades da empresa precisam estar estruturadas de tal maneira que sejam capazes de enfatizar os propósitos básicos da empresa;

- As relações entre as unidades e a empresa devem viabilizar a otimização de seu potencial sinérgico;
- Os processos de planejamento e controle precisam ser adequados e facilitadores da eficácia da empresa;
- As pessoas devem estar qualificadas para exercerem suas funções e responsabilidades de acordo com a cultura da empresa, para direcionarem suas energias para os objetivos da mesma.

O atendimento destas condições favorece a criação de um clima gerencial altamente produtivo e eficaz na empresa, mas para esse fim torna-se, também, de fundamental importância a explicitação das crenças e dos valores de seus principais executivos.

2.8 - CONCEITO DE ACCOUNTABILITY

Segundo NAKAGAWA (1993, p 17-18) a ótica da teoria dos contratos e como consequência das relações sociais, políticas e econômicas que ocorrem em qualquer sociedade, verifica-se, de um lado, que há sempre uma delegação de poder (autoridade), e de outro, como contrapartida, a geração de responsabilidades, formando-se assim uma grande cadeia de accountability.

Accountability é a obrigação de se prestar contas do resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Nas grandes empresas, onde é muito clara a separação entre propriedade e gerência, os acionistas representando, muitas vezes, interesses, elegem os membros de seu conselho de administração, os quais, por sua vez, escolhem as pessoas, que efetivamente deverão gerir os negócios das empresas, formando-se, assim uma grande cadeia de accountability, que percorre toda a sua estrutura organizacional.

A expectativa, a este nível de delegação de poder (autoridade), é a de que os gestores escolhidos procurarão sempre otimizar os interesses dos acionistas e investidores da empresa, além dos seus próprios interesses pessoais.

Os principais executivos da empresa, por sua vez, contratarão outras pessoas para ocuparem cargos de diretoria, gerência, chefia etc., numa sucessiva delegação de poderes (autoridades), mantendo-se sempre a mesma expectativa de que a gerência, agora como um todo, continuará buscando a realização da missão e objetivos da empresa compartilhada entre os gestores no âmbito de suas respectivas responsabilidades.

A responsabilidade (accountability), como se vê, corresponde à obrigação de se executar algo, que decorre da autoridade delegada e ela só se quita com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pelas contabilidade. A autoridade é a base

fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde ao compromisso e obrigação de a pessoa escolhida desempenhá-lo eficiente e eficazmente. Portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação pela execução das atividades e prestação de contas dos resultados obtidos. A autoridade pode ser delegada, mas a responsabilidade não.

Sob a ótica do conceito de *accountability*, os padrões e orçamentos fornecem os parâmetros de eficiência e eficácia e fazem parte do processo decisório, porque é, através dos planos aprovados, que os principais executivos da empresa delegam aos gestores de cada área poder e responsabilidade pela execução do que foi planejado e criam a necessidade de prestação de contas dos resultados obtidos (medida de eficácia). A contabilidade mensura as transações efetivamente realizadas, compara-as com o que foi planejado e indica os níveis de eficiência e de eficácia dos desempenhos de cada área operacional, sejam elas principais ou de suporte.

2.9 - O CONTROLLER E SUAS CARACTERÍSTICAS

De acordo com NAKAGAWA (1993, p. 13-14), por se tratar de uma atividade relativamente desconhecida no Brasil, é muito natural que ainda parem muitas dúvidas sobre o papel do Controller. As integrações entre padrões, orçamentos e contabilidade, principais instrumentos de mensuração à disposição do Controller, também constitui ainda apenas um dogma, tanto entre acadêmicos como profissionais.

Já o conceito de *accountability*, quando muito tem sido discutido só em ambientes acadêmicos embora sua importância para a teoria dos contratos que orienta as relações sociais, políticas e econômicas entre os indivíduos e agentes econômicos seja muito grande.

Por isso, e para podermos entender um pouco mais sobre o sistema de informações para a gestão econômica de uma empresa (GECON), faremos neste capítulo algumas considerações sobre o papel do Controller, o sistema integrado de informações e o conceito de *accountability*.

2.9.1 O PAPEL DO CONTROLLER

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Para tanto, geralmente o Controller acaba tornando-se o responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação de

responsabilidades que decorrem da accountability da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

A experiência tem mostrado que este sistema capacita os gestores de uma empresa a planejarem, executarem adequadamente as atividades de uma empresa, sejam elas de suporte ou operacionais, utilizando com eficiência e eficácia os recursos que lhes são colocados a sua disposição. O Controller é o gestor desse sistema, na qualidade de principal executivo de informações de uma empresa.

KANITZ (1977), diz que o Controller pode ter várias funções, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes. Apesar de, às vezes, ser confundido com administrador financeiro, a função básica do Controller consiste em dirigir e na maioria das vezes, implantar os sistemas de:

- a) *Informação.* Possivelmente o mais conhecido dos sistemas sob responsabilidade do Controller. Compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de contas a pagar e a receber, folha de pagamento etc.
- b) *Motivação.* O Controller age sobre o comportamento dos funcionários da empresa podendo motivá-los positiva ou negativamente. Cabe a ele o efeito de novos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas. Certa empresa brasileira, por exemplo, resolveu implantar um sistema para avaliar o esforço de marketing que consistia em elevar a produtividade dos vendedores pelo aumento do número de visitas diárias aos clientes.
Após três meses do funcionamento do novo sistema, as vendas caíram 18%. Acontece que os dirigentes dessa empresa esqueceram de um detalhe óbvio: o aumento do número de visitas diárias era diretamente proporcional à dimensão do tempo gasto em cada uma das visitas, o que resultava num esforço menor sobre cada um dos clientes visitados.
- c) *Coordenação.* Através de suas funções, de certa forma centralizadoras de informação, o Controller é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa. Ele pode saber, por exemplo, que existe uma falha no departamento de compras e que isso vai prejudicar a produção de determinado produto no mês seguinte. Ou então, detectar um furo na situação financeira da empresa, capaz de afetar os planos de expansão em andamento. Nesses casos, o Controller pode assessorar a direção da empresa não somente alertando para o fato, mas sugerindo soluções.
- d) *Avaliação.* Esta é, talvez a mais difícil das funções do Controller. Saber interpretar os fatos e avaliar se determinado resultado é bom. E, em caso

negativo, identificar os pontos que precisam ser corrigidos. Essa função já está bem desenvolvida na área de contabilidade de custos mas ainda engatinha nas áreas de contabilidade por responsabilidade, avaliação de desempenho gerencial e outros sistemas.

- e) *Planejamento.* Avaliar o passado é uma das primeiras etapas para planejar o futuro. Um dos modelos mais simples de avaliação empresarial consiste em comparar os resultados reais alcançados com aqueles anteriormente planejados. O Controller tem, portanto uma importante função no planejamento, determinando se os planos são consistentes e viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir a base para uma avaliação posterior.
- f) *Acompanhamento.* Consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados, permitindo ao Controller interferir para corrigir as falhas ou então para se certificar de que o planejamento não poderá ser cumprimento.

O conjunto desses sistemas fornece ao Controller as dados e elementos necessários para sugerir à presidência as medidas corretivas indicadas para melhorar o desempenho da empresa. A rigor, a Controller não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa. Não cabe ao Controller, por exemplo, ditar medidas de correção a um operário de linha. Isso é tarefa para o seu superior imediato. A controladoria presta um valioso serviço de informação e análise para todos os administradores de linha da empresa. O Controller para poder desempenhar bem o seu papel, deve se manter neutro, evitando aplicar, ele mesmo, as medidas corretivas emanadas de seu departamento. Entretanto, não resta a menor dúvida de que o Controller exerce uma tremenda influência nos rumos seguidos pela empresa e a tentativa de impedir que essa influência nem sempre é bem sucedida. Por isso, atualmente, o Controller, mais do que qualquer outro elemento, é candidato nato a presidente da empresa - que ele conhece mais do que ninguém, a função de assessoria para controlar ainda não é de todo identificável em várias empresas, apesar da existência de um executivo chamado Controller. Em primeiro lugar, a ciência da Controladoria ainda está extremamente diluída entre as outras ciências. Segundo, todo Controller tem sido um profissional originário das áreas contábeis-financeiras, travestido ainda com os trajes da sua antiga formação.

De acordo com DAVID (2000), o Controller é o executivo titular da Controladoria que tem a tarefa de controlar e verificar todas as contas das empresas.

O Controller, é o executivo de normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, contabilidade, finanças e informática. Sua função principal é obter, gerar e interpretar as informações que possam ser usadas na formulação da política empresarial e principalmente

na execução dessas políticas. Ele deve ter a capacidade de prever problemas nos diferentes departamentos da empresa e se antecipar a eles e também como de propiciar os elementos para as devidas soluções.

Ele deve fornecer a alta direção as informações na linguagem dos executivos de primeira linha. Tais informações podem variar desde complicadas tabelas estatísticas de vendas e mercados a balanços futuros projetados. Ele deverá traduzir dados estatísticos em gráficos de tendências projetadas e analisar balanços com tendências e perspectivas futuras.

Deve ter os olhos voltados para o futuro, pois o passado está morto. As perdas do passado não podem mais ser controladas. Deve ser capaz de analisar os resultados do passado, sem perder de vista o presente e tirando todas as lições dos erros passados.

Ele é o homem de informações. É capaz de dar informações e elaborar relatórios no momento em que for solicitado. Hoje as mudanças são muito rápidas no mundo dos negócios. Acabou-se a especulação financeira (Over Night e Open Market) os ganhos hoje são totalmente operacionais, advindos do objeto de exploração do negócio. Os resultados de janeiro deverão estar prontos para serem usados no planejamento de fevereiro, antes de se passarem uma semana de negócios. As variações de preços gastos e custos, serão apuradas e comentadas, explicadas para que possam ser tomadas as medidas necessárias imediatamente, enquanto ainda temos lembranças e sensibilidade dos números.

O Controller deve ser um executivo estudioso e apaixonado pelo processo científico. Deve insistentemente desenvolver estudos e interpretações de todas as áreas controladas, procurando sempre aprimorar os controles reduzir a zero as perdas de tempo, insumos e capital.

Deve ser um conselheiro, um formador de discípulos. Como sempre os seus estudos trarão a luz os pontos fracos dos outros setores, deverá sempre ser um ajudador dos outros gerentes, ao invés de aparecer criticando, deverá aparecer sugestionando a necessidade de melhoras nos outros departamentos e estar sempre pronto para colaborar, dando seus préstimos em nome da corporação e para o bem da mesma.

Deverá ser ético e imparcial. Haverá ocasiões que fará relatórios negativos de outros executivos. É a sua função avaliar a performance de todos os departamentos da empresa, e nessa tarefa deverá ser sempre imparcial e honesto. Deverá ter a capacidade de vender as suas idéias aos demais executivos da empresa e uma forma de apresentar métodos de execução e melhorias dos processos. A perfeita relação com seus pares farão o diferencial, que certamente refletirão nos balanços da empresa.

De acordo com HORNGREN (1985), o título de Controller se aplica a diversos cargos

na área de contabilidade, cujo nível e cujas responsabilidades variam de uma empresa para outra. Em algumas empresas o Controller é pouco mais que um guarda-livros "melhorado" que compila dados basicamente para fins de relatórios externos. Na General Electric o Controller é um executivo chave que ajuda no planejamento e no controle administrativo de cerca de 160 subdivisões da empresa. Em quase todas as empresas o Controller tem uma posição entre estes dois extremos. Por exemplo, sua opinião sobre as implicações tributárias de certas decisões administrativas pode ser ponderada cuidadosamente. No entanto, sua opinião sobre outros aspectos destas decisões pode não ser procurada. O termo Controller às vezes dito Comptroller, derivado do francês, *compte*, que quer dizer conta, significa o principal executivo da área de contabilidade administrativa. Já vimos que Controller moderno não faz controle algum em termos de autoridade de linha, exceto em seu próprio departamento. Contudo, A conceito moderno de Controladoria sustenta que, num sentido especial, o Controller realmente controla: fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes, o Controller exerce uma força ou influência ou projeta uma atitude que impele a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos.

Muita gente confunde o trabalho do Controller com o do tesoureiro. O instituto de Executivos Financeiros, uma associação americana de tesoureiros e controllers de empresas fazem a seguinte distinção entre suas funções:

TABELA - 3 DISTINÇÃO ENTRE CONTROLLER E TESOUREIRO

Controladoria	Tesouraria
1. Planejamento para o controle	1. Obtenção de capital
2. Relatórios e interpretação	2. Relações com os investidores
3. Avaliação e assessoramento	3. Financiamento a curto prazo
4. Administração	4. Relações com bancos e custódia
5. Relatórios para o Governo	5. Créditos e cobranças
6. Proteção de ativos	6. Investimentos
7. Avaliação econômica	7. Seguros

Observe-se como a contabilidade administrativa é a principal meio com que conta o Controller para desempenhar as três primeiras funções da Controladoria.

Não nos determos muito nas funções do tesoureiro. Como mostram os sete pontos, o tesoureiro cuida principalmente de problemas financeiros, e não de problemas operacionais. A divisão exata entre diversos deveres contábeis e financeiros varia, obviamente, de uma empresa para outra.

O Controller tem sido comparado ao navegador de um navio. O navegador, com a ajuda de seu treinamento especializado assiste o capitão. Sem o navegador, o navio pode encalhar em recifes ou perder inteiramente o rumo, mas o capitão tem o direito de

comandar. O navegador guia e informar o capitão quanto à direção correta do navio. Seu papel aparece com mais clareza nos itens 1 a 3 das sete funções citadas anteriormente.

2.9.2 AS PRINCIPAIS FUNÇÕES DO CONTROLLER

Segundo MOSSIMANN (1999), as principais funções do Controller são:

- Implantação e supervisão do plano contábil da empresa;
- Desenvolvimento, implantação e controles do sistemas de custeio da produção;
- Desenvolvimento e divulgação dos padrões de produção (custo padrão);
- Desenvolvimento e implantação do sistema de relatórios gerências personalizados;
- Desenvolvimento e implantação do sistema de controles patrimoniais;
- Desenvolvimento e implantação do sistema orçamentário da empresa;
- Desenvolvimento e implantação das normas e padrões relativas aos serviços de contabilidade e finanças;
- Preparação e interpretação de tabelas estatísticas e conversão em relatórios de tendências e perspectivas;
- Análises e interpretação de balanços e divulgação dos resultados;
- Confecção e análises do fluxo de caixa;
- Orientação diária na execução do planejamento financeiro;
- Desenvolvimento, implantação e divulgação dos manuais internos da organização;
- Desenvolvimento e implantação do plano diretor de informática;
- Desenvolvimento e implantação de sistemas de preços, markup e alçadas de descontos;
- Estabelecimento dos padrões de despesas gastos e custos pôr segmentos;
- Elaborar e implantar o programa de auditoria da empresa;
- Estabelecimento de Controles, boa guarda e uso dos recursos financeiros da empresa;
- Manutenção dos contratos celebrados e em vigor da empresa;
- Aprovação dos pagamentos, assinaturas em cheques, notas promissórias, duplicatas etc.;
- Fiel guardião quanto ao cumprimento das normas e regulamentos da empresa;
- Desenvolvimento e implantação dos planos de auditoria preventivos e de verificação nas áreas contábil, fiscal, financeira, cpd, arquivos, materiais, preços, resultados etc.

2.9.3 O CONTROLLER SUA VISÃO E QUALIDADES

Neste tópico veremos como deve se comportar o Controller diante das situações relacionadas a seguir:

- Iniciativa;
- Persistência;
- Persuasão;
- Cooperação;
- Comunicação Racional;
- Consciência das Limitações;
- Visão Econômica;
- Oportunidade;
- Síntese;
- Imparcialidade;
- Voltado ao Futuro.

Iniciativa: O Controller deve procurar antecipar e prever problemas no âmbito da gestão econômica global e fornecer as informações necessária aos gestores das áreas diretamente afetadas.

Persistência: O Controller deve acompanhar os desempenhos das áreas á luz de seus estudos e interpretações e cobrar as ações sugeridas para otimizar o resultado econômico global.

Persuasão: Neste item o Controller deve ser persuasivo e convencer os gestores das sugestões, no sentido de tornar mais eficaz o desempenho de suas áreas e, conseqüentemente, o desempenho global, desde que haja compreensão dos relatórios gerenciais fornecidos.

Cooperação: Deve cooperar e assessorar os demais gestores a superar os pontos fracos de suas áreas, quando detectados, sem se limitar a simplesmente criticá-los pelo fraco resultado.

Comunicação Racional: O Controller deve fornecer informações às áreas, em linguagem compreensível, simples e útil aos gestores, e minimizar o trabalho de interpretação dos destinatários destes.

Consciência das Limitações: Embora possa suprir os gestores com informações econômicas, assessorá-lo quanto as questões de gestão econômica e, inclusive, aprovar ou não seus planos orçamentários tendo em vista eficácia empresarial, o "Controller" terá uma influência mínima em questão de estilo gerencial, capacidade criativa e perspicácia dos gestores.

Visão Econômica: Na função de assessoria a outros gestores, deve captar os efeitos econômicos das atividades exercidas em qualquer área, estudar os métodos utilizados no desempenho das tarefas da área, sugerir alterações que otimizem o resultado econômico global e suprir o gestor com as informações necessárias a esse fim.

Oportunidade: O Controller deve fornecer informações aos gestores em tempo hábil às alterações de planos ou de padrões, em função de mudanças ambientais, contribuindo para o desempenho eficaz das áreas e da empresa como.

Síntese: Neste item o Controller deve traduzir fatos e estatísticas em gráficos de tendência e em índices de forma que haja comparação entre o resultado realizado e o planejado e não entre o resultado realizado no período e o realizado no período anterior.

Imparcialidade: Aqui o Controller deve fornecer informações à cúpula administrativa, sobre a avaliação do resultado econômico das áreas, mesmo quando evidenciarem sinais de ineficácia dos gestores. Embora esta ação possa trazer dificuldades no relacionamento interpessoal com tais gestores, deve Ter sempre em mente o controle organizacional para a otimização do resultado econômico empresarial.

Voltado ao Futuro: O Controller deve analisar o desempenho e os resultados passados com vistas à implementação de ações que melhorem o desempenho futuro, pois o passado é imutável.

2.9.4 QUANTO CUSTA UM CONTROLLER MENSALMENTE

De acordo com DAVID (2000), todos os esforços feitos dentro das empresas deveriam serem dirigidos para se obter:

- Uma liderança de Custos;
- Descobrir um mercado em que se possa competir favoravelmente;
- Formatar uma vanguarda de gestão contábil-fiscal;
- Gerência integrada do fluxo de caixa;
- Agregar valor ao patrimônio;
- E principalmente vender mais.

Porém o que vemos é diferente, a gestão da maioria das empresas apresenta um desfile de perdas e desperdícios diariamente, e parece que isso só incomoda a nos controllers.

As perdas, furtos, rejeitos, sobras e desperdícios são tantos, que pense e tente responder, não a mim, mas para si mesmo as seguintes questões:

- Quanto a sua empresa esta deixando de vender todos os dias pôr não ter controles sobre os estoques, não saber formar preços, e não acompanhar a concorrência;
- Quanto a sua empresa perde diariamente em impostos pagos erroneamente;
- Quanto a sua empresa deixa de receber dos clientes inadimplentes e não faz nada;
- Quanto a sua empresa perde com ações trabalhistas, movidas pôr seus ex - funcionários, pôr não cumprir as normas trabalhistas em vigor;
- Qual é a sua capacidade de produção instalada e a ociosidade real;
- Qual é a data que os balanços mensais estão a disposição dos sócios;
- Quanto a sua empresa perde diariamente nos processos de produção, armazenagens e logística de distribuição;
- Qual é o custo financeiro do capital de giro que remunera o capital de terceiros;
- Quanto os sócios lucraram e receberam de dividendos no ano passado;
- Provavelmente você não saberá me responder o quanto isto lhe custa diariamente. O pior é que você nunca se livrará destes custos. Então me diga. Porque não controla-los e passar a lucrar com eles.

O Controller, é o profissional que observa, audita, estuda e propõe soluções corretivas.

O custo de um Controller não é necessariamente R\$ 15.000,00 / 10.000,00 ou 7.000,00, o custo de um Controller é medido pela economia e aumento da lucratividade que ele traz para a sua empresa. Pense nisso e tenho a absoluta certeza de que você como empresário, mudará o seu hábito e passará a colocar a tranca na porta antes dela ser arrombada. O que é muito mais inteligente e barato.

Lembre-se a nossa guerra não é pessoal, é de redução de custos como forma de sobrevivência e efetividade nesses dias tão competitivos.

2.9.5 FERRAMENTAS DE TRABALHO DO CONTROLLER

DAVID (2000), coloca que o processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria através das informações de planejamento e controle.

As informações de planejamento e controle exigem sistemas de informações que suportem estas decisões. A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.

O papel da Controladoria, portanto, é assessorar, a gestão da empresa, fornecendo

mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e representá-las para facilitar o processo decisório. Diante disso, o Controller exerce influência a organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficiência e a da organização.

No planejamento estratégico, cabe ao Controller assessorar o principal executivo e dos demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises.

No controle, cabe ao Controller exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidades).

A Controladoria possui algumas ferramentas de altíssima importância em seu desenvolvimento. David Raphael, assim as coloca:

- A informática como uma ferramenta de administração moderna, com ambientes gráficos, sistemas integrados, multi-usuários, compartilhamento de dados em rede e disponibilização de informações via internet;
- A reengenharia contábil financeira aplicada para melhor aproveitamento dos recursos e da sinergia interna;
- Plano de contas personalizado para as atividades da empresa;
- Orçamento departamental integrado da produção, vendas e administração;
- Os sistemas de custeio da produção e vendas apurados pelo método de custeio pôr absorção, na sistemática ABC, aferidos pelo custo padrão;
- planejamento financeiro como ferramenta de alavancagem do desenvolvimento empresarial;
- Os sistemas de montagens de preços e margens pôr markup;
- Os programas de qualidade e padrões de produção Kaizen, Isso, Just in Time, Kanban, TQC, etc.;
- Os programas de avaliação internos da performance operacional e as avaliações de desenvolvimento dos funcionários;
- Os planos de formulários internos;
- Sistema de relatórios o SIG;
- Os manuais internos de normas e procedimentos, de filosofia empresarial e de estrutura organizacional.

2.10 - CONTADOR GERENCIAL

IUDÍCIBUS (1993), um dos maiores gurus da contabilidade nos diz que se nos perguntassem qual ou quais às características que distinguem o bom contador gerencial de outros profissionais ligado à área da contabilidade, diríamos que o fundamental é saber "tratar", refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional dados esparsos contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos etc. Bem como juntar tais informes com outros conhecimentos não especificadamente ligados à área contábil, para suprir a administração em seu processo decisório. Um contador de custos tradicional, por exemplo, que não tenha sido exposto à ênfase da contabilidade gerencial, ao apurar as variações entre custo orçado e real, limitar-se-ia a informar tais informações e a induí-las ou não na demonstração de resultados. Um contador "com mentalidade gerencial" vai utilizar tais variações, até o extremo grau possível de detalhe, para tentar enveredar um início de contabilidade por responsabilidade ou, pelo menos para discernir quais as áreas que merecem uma investigação maior, por causa das variações apuradas.

Em certas situações que exijam condições de otimização de resultados ou de minimização de custos, o contador gerencial deverá superar-se e derivar de conceitos de valor médio (usuais na contabilidade), conceitos que mais se aproximem de custos e receitas marginais, necessários nos processos de otimização.

Um contador gerencial, pelo visto, deve ser um elemento com formação bastante ampla, inclusive com conhecimento, senão das técnicas, pelo menos dos objetivos ou resultados que podem ser alcançados com métodos quantitativos. Deve estar cômico de certos conceitos de microeconomia e, acima de tudo, deve saber observar como os administradores reagem à forma e ao conteúdo dos relatórios contábeis. Cada administrador tem características próprias, mas uma grande maioria não apreciaria. Por exemplo, um exemplar do balancete do razão com trinta paginas, para tomada de decisão. Também não visualiza bem um demonstrativo operacional apresentado na forma de débito-crédito; talvez entenda melhor um demonstrativo na forma dedutiva, e assim por diante.

CAPÍTULO III - PROPOSTA

De acordo com DAVID (2000), temos que entender e participar mutuamente com o Governo Brasileiro desse novo paradigma econômico em que vive o país. Para isso, as empresas, que são a fonte geradora de rendas e riquezas do país, precisam se dispor e cooperar, somando esforços objetivando levar agregar riquezas ao patrimônio das empresas, prover o Governo do tributo justo e assumir o compromisso social de colaborar incansavelmente para curar o nosso país da chaga do desemprego, da miséria, distribuindo

melhor a renda como forma de combater a violência urbana e ressocializar muitos excluídos da sociedade, lhes conferindo novamente o direito de serem cidadãos.

Para continuarmos a prestar uma parcela de contribuição a realização da justiça e do resgate da dignidade do povo brasileiro, precisamos não apenas de democracia política, mas principalmente de uma democracia econômica e social que a perversa globalização torna cada vez mais distante, apagando a identidade da economia nacional, tornando-nos cada vez mais frágeis e vulneráveis aos impactos internacionais das grandes economias mundiais, com taxas de juros internas pra lá de astronômicas, acima ainda de exorbitante, atribuindo um enorme custo Brasil de Recessão interna, desemprego em níveis só encontrados anteriormente em épocas de guerras, com uma das maiores cargas tributárias do mundo, cerca de 30 % do PIB, somente comparada com os Estados Unidos, Japão e Alemanha.

Com cerca de 58 impostos, contribuições e taxas diferentes, incidindo nas compras, nas vendas, nas contratações, nas demissões e ainda sobre os lucros (hoje 25 %), precisam as empresas de uma Controladoria que faça os exercícios da ornamentação e planejamento tributário, como forma de pagar os tributos devidos na inquestionável certeza da exatidão de cálculos, prazos e valores.

A convicção de que a Controladoria será de utilidade infinita, cujos préstimos e colaborações serão incontáveis e incalculáveis os seus benefícios para reduzir, neutralizar e tornar invulnerável o patrimônio, o crescimento, a lucratividade e solvabilidade das empresas.

Na busca pela qualidade e produtividade nas empresas a ordem é reduzir custos e aumentar a lucratividade para financiar uma continuidade empresarial auto-sustentável neste novo milênio. Para isso precisamos de métodos, de tecnologias, de fontes alternativas de financiamentos, de treinamento de cada binômio envolvendo Processos x Funcionários.

A utilização dos recursos da informática neste novo milênio será de vital importância para dar confiabilidade, velocidade e segurança na fluidez das informações para o processo de tomada de decisões. A Controladoria tem reduzido a distância entre os analistas de sistemas, os programas e os usuários, criando novos conceitos: "ERP", "Tecnologia da informação a serviço da gestão empresarial" "Sistemas Integrados" "Soluções em Gestão Empresarial" Isso é o redesenho das atividades departamentais, convertidas em processos e automatizadas, integrando todos os departamentos e setores a uma só égide de regência, fazendo a informação fluir em tempo real, (full time).

A Implantação da Controladoria, sob qualquer modelo, depende exclusivamente da vontade dos Diretores e de seus empenhos e apoio concedendo-lhe os recursos financeiros

e tecnológicos, escolhendo o Controller correto e dando o total apoio a seu desenvolvimento e implantação.

Para começar a sua implantação. Também não há melhor ambiente ou momento que agora, pois vivemos com uma economia relativamente estável, tendendo para uma unificação internacional, com exclusão dos fracos, pesados e obsoletos em métodos de administração, tecnologias e treinamento, que são o grande diferencial entre as empresas.

Este é o desafio para as empresas que pretendem estarem bem posicionadas na virada do século, e para os Controllers, que sempre serão responsabilizados por serem os titulares dos controles internos e com a responsabilidade social de fazer a economia girar, o empreendimento crescer, absorver a mão de obra abundante em nosso país, remunerar os empreendedores, recolher os impostos justos e colaborar para uma maior e mais justa distribuição de renda em nosso país.

3.1 A IMPORTÂNCIA DO ENTUSIASMO

De acordo com DAVID (2000), a palavra entusiasmo vem do grego e significa Ter um Deus dentro de si. Os gregos eram politeístas, isto é, acreditavam em vários deuses. Para eles, a pessoa entusiasmada era aquele que era possuída pôr um dos deuses e por isso poderia transformar a natureza e fazer as coisas acontecerem.

Segundo os gregos, só as pessoas entusiasmadas eram capazes de vencer os desafios do cotidiano.

O entusiasmo é diferente do otimismo. Otimismo significa acreditar que uma coisa vai dar certo ou talvez torcer para que ela dê certo.

Muita gente confunde otimismo com entusiasmo.

No mundo de hoje para vencer os desafios de um negócio é preciso ter entusiasmo. A pessoa entusiasmada é aquela que acredita na sua capacidade de transformar as coisas, de fazer o seu plano dar certo, nem que para isso ela tenha que mudar os elementos, as coisas e as pessoas. A pessoa entusiasmada é aquela que acredita em si e também nos outros que compõem a sua equipe.

O seu posicionamento face a adversidade é sempre pró-ativo, acredita que não está naquela posição por acaso e que Deus o capacitará na solução de qualquer problema.

Acredita na força que as pessoas tem de transformar o mundo e a própria realidade em que se esta inserido.

Só há uma maneira de agir entusiasticamente, é não ficar esperando as condições ficarem ideais para começar a agir. Devemos acreditar em nossa capacidade, e em nossos objetivos e criar-mos as condições necessárias para começar a realizá-los.

Conheço diversas pessoas que estão esperando as condições melhorarem, os filhos crescerem, os juros baixarem, o desemprego diminuir, etc., para depois se entusiasmarem.

A verdade é que isto jamais se realizará, pois o entusiasmo é que traz uma nova visão da vida.

O seu tempo, a sua hora e o seu espaço estão aqui e agora, portanto entusiasme-se e contagie outros com o seu poder de realização, que é o poder realizador de Deus dentro de você.

3.2 JUSTIFICATIVA PARA A CRIAÇÃO DE UMA ÁREA DE CONTROLADORIA

De acordo com MOSIMANN (1999), alguns pontos importantes para a implantação de uma área de Controladoria, que ira ajudar os gestores das empresas a melhor forma de conter os desperdícios, melhorar o trafego de informações, bem como a confiabilidade, minimizar os custos e promover o Market Share, que significa melhorar as compras e as vendas superando os concorrentes, ter visão de futuro, planejamento de curto, médio e longo prazo do mercado em que se situa, propondo até mesmo novos negócios.

Dentro do mercado em que atua, a "fatia" pertencente à empresa, resultante da qualidade e quantidade do produto ou serviço oferecido, recebe a denominação de market-share.

Através de uma equação descreve-se a parcela de mercado da empresa, são possíveis análises e projeções sobre possíveis mudanças no produto e ou serviço, em função da demanda, receitas, custos, disponibilidades de investimento.

3.3 IMPLEMENTAÇÃO DE UM MODELO DE CONTROLADORIA

De acordo com NAKAGAWA (1993, p. 101-102), o modelo conceitual de Controladoria descrito neste livro deve ser entendido antes de tudo como um corpo coerente e consistente de conhecimentos do que como órgão, departamento, divisão ou função. Como tal ele requer, na maioria das vezes, profundas mudanças em crenças, valores, atitudes e comportamentos dos gestores, ou seja, mudança na cultura organizacional da empresa significando isto que a implementação com sucesso de tal modelo requer uma estratégia adequada em cada situação real de implementação do modelo.

É sempre recomendável, preliminarmente, realizar uma palestra de sensibilização sobre o modelo conceitual de Controladoria para a alta administração da empresa.

Esta palestra deverá ter como meta deixar claro os objetivos, conceitos-chave e princípios contidos no modelo, de modo a ficarem evidentes os seguintes aspectos:

- a) o que vai mudar na e/ou com a empresa, se ela vier a adotar o modelo;

- b) o que a empresa vai ganhar ou deixar de ganhar (ou eventualmente até mesmo perder) com a implementação ou não do modelo, respectivamente;
- c) metodologia e recursos necessários para a implementação do modelo.

Após a palestra e se a empresa continuar interessada e mostrar firme desejo de implementar o modelo, deve-se agendar e programar uma visita de diagnóstico às suas instalações, com o objetivo de se fazer o levantamento de algumas de suas características principais, especialmente no que se refere aos seguintes aspectos:

- a) estrutura organizacional da empresa (vendas, produção, engenharia, finanças, serviços, logísticas etc.);
- b) processos operacionais (compras, estocagem, produção, vendas e serviços);
- c) identificação da natureza e característica dos eventos e transações econômicas relevantes da empresa e dos sistemas administrativos que os suportam;
- d) sistema de informação e de comunicações existentes;
- e) sistemas, métodos e processos de apuração de custos para avaliação de estoques, controle e decisões existentes;
- f) identificação dos relatórios e práticas gerenciais existentes.

Com base no relatório elaborado após o levantamento efetuado na empresa, efetua-se uma análise da situação encontrada, examinando-se, cuidadosamente, os dados e informações obtidas.

Esta análise de diagnóstico sobre o sistema de controle gerencial da empresa deve ser complementada com conclusões e recomendações consistentes com os objetivos, conceitos-chave e princípios do modelo de Controladoria apresentadas nestes trabalho.

Com estes elementos em mãos, faz-se uma apresentação da situação encontrada, conclusões e recomendações à alta administração da empresa.

Usualmente, o plano de implementação de Controladoria é composto, basicamente de duas etapas principais:

- a) etapa de ações imediatas, contemplando e introdução de aperfeiçoamentos e melhorias, a médio e curto prazo, nos sistemas existentes na empresa, acompanhada de palestras, seminários e treinamentos a grupo de gestores de áreas específicas, como forma de preparar a migração da empresa para sistemas, métodos e procedimentos do novo modelo;
- b) etapa de ações a médio e longo prazo, contemplando mudanças de crenças, valores, atitudes e comportamentos, de modo a viabilizar a plena implementação do modelo conceitual de Controladoria, com as soluções desejadas pela empresa.

De acordo com OLIVEIRA (1998, p.165-166), a função da Controladoria é significativamente afetada a partir do momento em que as empresas passam a se envolver com a filosofia da excelência empresarial e, em decorrência, a desenvolver programas voltados para a busca do controle total de qualidade na produção de bens e serviços.

O total engajamento de cada funcionário é fator imprescindível para o sucesso na operacionalização dos citados programas. Nesse novo ambiente, todos são responsáveis pela identificação e eliminação de desperdícios e atividades que não agregam valor, tanto nas áreas produtivas como nas administrativas.

Nessas circunstâncias, as atividades desempenhadas pela Controladoria podem, sem dúvida, dar uma grande contribuição para o sucesso na implantação dos programas, considerando suas atribuições especificamente dirigidas para a avaliação de desempenho dos demais executivos, bem como da eficácia e eficiência das atividades das diversas unidades de trabalho.

Para obter sucesso em tais metas, os profissionais de Controladoria devem estar cientes de que o novo ambiente empresarial traz importantes implicações para sua função. Como resultado da pesquisa, pode-se concluir que as novas medidas de avaliação de desempenho, a crescente informatização das empresas e um diferenciado sistema de controles internos representam algumas dessas implicações.

Além desses efeitos mais evidentes, diversos artigos, que circulam principalmente entre os que exercem a função, destacam com muita propriedade o fato de que a Controladoria deve repensar sua maneira de atuação para um melhor posicionamento em um ambiente onde a tônica é a qualidade total.

Para isso, o primeiro passo é eliminar os trabalhos inócuos, ou seja, atividades que não agregam valor. Em seguida, orientar seus trabalhos para objetivos mais elevados, procurando, em conjunto com os demais gestores, a solução de problemas que causam perdas e desperdícios.

Para alcançar êxito nessa missão, os seguintes passos devem ser dados pela Controladoria:

- Mudar o enfoque da atuação, deixando de ser meramente polícial e fiscalizadora do cumprimento das rotinas da empresa para tornar-se uma fonte geradora de lucros;
- Demonstrar aos gestores, através de relatórios ou discussões, os reais benefícios da implantação das técnicas modernas de gerenciamento de produção;
- Enfatizar os aspectos falhos da organização, quantificando perdas e

desperdícios. Ao mesmo tempo, apresentar soluções inteligentes quanto aos aspectos da viabilidade da adoração ou razoável relação custo-benefício.

Pode se concluir, então, que para exercer suas funções no novo ambiente fabril o Controller precisa conhecer com profundidade os novos métodos e tecnologias aplicadas na fábrica. Isso implica a necessidade de proceder mudanças no treinamento dos contadores, até então dirigido principalmente para os aspectos contábeis, financeiros e demais rotinas administrativas.

CAPÍTULO IV - CONCLUSÃO

4.1 - CONCLUSÕES

Ao longo deste trabalho constatei por diversas vezes, os relatos dos autores, focando a importância deste setor dentro das empresas. Desde a necessidade de se ter este setor, sua implantação que sem dúvida é a parte mais difícil e de maior custo; outro ponto negativo muitas vezes é a resistência dos atuais gestores, conservadores e de visão limitada.

Constatei claramente as diferenças entre a contabilidade financeira, a contabilidade gerencial e a contabilidade administrativa. A vantagem de se ter a Controladoria é que além dela acoplar a contabilidade, financeira e administrativa, também desenvolve a parte gerencial, para analisar e auxiliar, principalmente, nas tomadas de decisão.

Concluindo este trabalho, posso dizer que, o desenvolvimento do curso tanto pela exposição nas aulas, quanto por este trabalho, trouxe uma enorme contribuição para o meu desenvolvimento, tanto profissional quanto pessoal. Com ele obtive uma grande evolução literária, que por relaxamento, tinha deixado em segundo plano, abriu-se novos horizontes profissionais e novas oportunidades as quais hoje posso encarar com tranquilidade, determinação e discernimento. Além dessas atribuições que obtive, tenho que destacar os novos laços de amizade que se iniciaram a partir desse curso, tanto entre os alunos quanto com os professores, que se diga de passagem foram pilares fundamentais que fizeram com que este curso chegasse ao final com enorme sucesso.

4.2 - RECOMENDAÇÕES

De acordo com DAVID (2000), nunca o assunto Controladoria foi tão atual e nem o cenário tão propício para o tema. Quero inicialmente levar os leitores desse artigo para uma reflexão sobre os modelos de gestão que se prendem muitos administradores atuais, trabalhando basicamente sobre "velhos métodos ou empiricamente", e concorrendo com culturas modernas e comprovadamente eficazes.

Nem o vermelho manchando mensalmente os balanços das empresas, e não poucas encerrando as suas atividades precocemente conduzem os nossos empresários a reflexões lógicas.

Reclamam muito e sempre tentam arrumar um culpado. Os culpados são sempre:

- A maldita globalização e sua concorrência desleal;
- As altas taxas de juros;
- efeito da recessão interna;
- A alta carga tributária onerando a mão de obra, as compras de insumos, a produção, as vendas e os lucros;

- Os altos índices de inadimplência e outros.

É verdade que os indicadores econômicos não tem sido favoráveis as empresas nacionais, mas dentro desse cenário, todas as empresas em geral estão inseridas. Existem diversas empresas que concorrendo com as mesmas variáveis de dificuldades tem conseguido:

- Se manter estáveis no mercado;
- Crescer e absorver concorrentes;
- Dar lucros ano a ano em escalas crescentes, agregando valores aos sócios e em dia com as suas obrigações trabalhistas, tributárias e creditícias.

Qual é o segredo então ficamos meditando horas a fio, tentando encontrar uma resposta para explicar como as empresas vencedoras conseguem se manterem em seus mercados. O que elas fazem de para se manter sempre em boa situação independente do mercado?

Paradoxalmente posso dizer o que elas fazem muito bem o seu dever de casa, mantendo-se atentas com o mercado e as suas evoluções e procuram manter sempre em seu portfólio:

- Produtos ou serviços diferenciáveis que agreguem resultados as vendas;
- Manter-se em um segmento do mercado em que possa competir favoravelmente;
- Ter liderança de custos de produção e serviços;
- E administrar a carga tributária incidente em seu segmento.

As empresas que fazem assim tem garantido o seu lugar no mercado, enquanto assim proceder, todavia um passado de acertos e grandes vitórias não garantem no futuro novas vitórias. Dessa maneira recomenda-se uma reciclagem constante nas empresas que deve estar voltada para novos mercados para o seu maior patrimônio que é seu quadro funcional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ATKINSON, Anthony A. **Contabilidade gerencial**, 2000.
- PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas: Controladoria governamental**. Curitiba: Juruá Editora, 2000.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
- DAVID, Raphael. **Artigos e resenhas**. Disponível em <http://www.portaldaccontroladoria.com>> Acesso em 01 mar. 2004.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução a contabilidade gerencial**. 1985.
- IBRACON, Boletim do Ibracon. Instituto Brasileiro de Contabilidade.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1977.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: Conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, Luiz Martins de. **Controladoria: Conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- PEREZ JUNIOR. José Hernadez. **Controladoria de gestão**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- SLOAN JUNIOR, Alfred P. **My years with: General Motors**. Nova York: Macfadden Bartell Corporation, 1965.
- SOLOMOUS, David M. **Hand book of modern**. Nova York: Mcgraw-Hill, 1970.
- WERNKE, Rodney; BORNIA, Antônio César. A contabilidade gerencial e os métodos multicriteriais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.14, n.º 25, p. 60-71, jan./abr. 2001.